جـامـعـة الـشـرق الأوسـط للدراسـات العـليا
MIDDLE EAST UNIVERSITY FOR GRADUATE STUDIES

دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية

إعـداد

سُرى كريم ريشان الحديثي

إشراف

الأستاذ الدكتور

عبد الناصر نور

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

كليـة الأعمال

قسم المحاسبة

يناير /2010 م

تـفـويـض

أنا الموقع أدناه "سُرى كريم ريشان الحديثي" أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات الجامعية أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: سُرى كريم ريشان الحديثي

التوقيع:

التاريخ: / 1 / 2010 م

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها

دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية

وأجيزت بتاريخ / 1 / 2010 م

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	رئيساً ومشرفاً	....
الأستاذ الدكتور منصور السعايدة	عضواً	....
الدكتور ظاهر القشي	عضواً	....
الدكتور توفيق عبد الجليل	عضواً خارجياً	....

شكر وتقدير

الحمد لله حمد الشاكرين، على جلال فضله وعظيم نعمه، الحمد لله الذي كفاني مؤونة هذه الدراسة، ويسّر لي من الوقت والجهد والصحة والعزيمة ما أعانني على إتمامها إنه على كل شيء قدير، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آل بيته الأخيار الأطهار وبعد...

فإذا كنت شاكراً، فكيف لي أن أبدأ بغير أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور، الذي كان عوناً لي، ولم يأل جهداً في الإرشاد والنصح والعمل الدؤوب للمساعدة في إخراج هذه الرسالة على أكمل وجه. وأتقدم بالشكر للأستاذ الدكتور محمد عطيه مطر عميد الدراسات العليا لرعايته العلمية لطلبة الدراسات العليا والأستاذ الدكتور محمد عبد العال النعيمي صانع المعرفة في جامعة الشرق الأوسط. كما أوجَه شكري وتقديري إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وتجشمهم عناء قراءتها. وأتقدم بالشكر والاعتزاز لأساتذتي في كلية الأعمال في جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كما أشكر زملائي دون استثناء، وأخيراً، وليس آخراً .. أشكر الأستاذ وائل إدريس لما أبداه من مساعدات جليلة في إتمام هذه الرسالة، فله مني جزيل الشكر. كما أشكر كل من ساهم معي مادياً أومعنوياً.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

الباحثة

سُرى كريم ريشان الحديثي

الإهداء

إلى ....

عائلتي الكريمة ....

أصدقائي ....

وكل من ساعدنى في إنجاز هذا العمل المتواضع ....

لهم جميعا أهدي ثمرة جهدي ...

سُرى كريم ريشان الحديثي

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية

إعـداد

سُرى كريم ريشان الحديثي

إشراف

الأستاذ الدكتور

عبد الناصر نور

الملخص باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تكاليف الجـودة (تكـاليف الوقايـة ؛ وتكـاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الـداخلي ؛ وتكـاليف الفـشل الخـارجي) في تحـسين الأداء المـالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتـصميم اسـتبانتين، الأولى موجهـة لـمديري الإنتاج والجودة وشملت (**29**) فقـرة. الثانيـة خصـصت لـمديري الماليـة والمحاسـبين وشملـت (**14**) فقرة وذلك لجمع المعلومـات الأوليـة مـن عينـة الدراسـة. وفي ضـوء ذلـك جـرى جمـع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلـوم الاجتماعيـة **SPSS**.

تكونت عينة الدراسة من (**75**) مـن المـديرين المـاليين والمحاسـبين، أمـا عينـة الدراسـة مـن مديري الإنتاج والجودة فقد بلغت (**50**).

وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهـداف الدراسـة وبعـد إجـراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها :

أن مستوى جودة تكاليف الوقايـة والفـشل الـداخلي والخـارجي في شـركات صـناعة الأدوية الأردنية البشرية مرتفعـاً، ومتوسـطاً في مـستوى جـودة تكـاليف التقيـيم في شـركات صناعة الادوية الاردنية البشرية متوسطاً.

وأن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البـشرية المـالي مـن حيـث العائـد على الاستثمار والعائد على حق الملكية ومجمل الـربح في الـسنوات الـثلاث الأخـيرة (**2006؛ 2007؛ 2008**) مرتفعاً، ومتوسطاً من حيث هامش الربح من العمليات.

وبينـت النتـائج وجـود دور ذي دلالـة معنويـة لتكـاليف جـودة التـصنيع المتـضمنة تكاليف الوقاية والفشل الداخلي والخارجي والتقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تـصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (**0.05**).

ABSTRACT

The Role of Control on Industerial Quality Costs in Improving the Financial Performance of Jordanian Pharmaceutical Companies

Prepared by:

Sura Kareem Reshan AL- Hadethy

Supervised by:

Prof. Dr.

Abedul Naser Nour

The study aimed to investigate the Role of Control on Industerial Quality Costs Costs (Preventive Costs; Appraisal Costs; Internal Failure Costs and External Failure Costs) in Improving Financial Performance for Jordanian Pharmaceutical Companies.

In order to achieve the objectives of the study, the researcher designed two questionnaire, the first distrubueted to Quality and production managers consisting of (29) paragraphs, the Second distrubueted to Financial managers consisting of (14) paragraphs to gather the primary information from study sample. The statistical package for social sciences (SPSS) program was used to analyze and examine the hypotheses. The study sample consists of (75) from financial managers and (50) Quality and production managers.

The study used many statistical methods. After executing the analysis to study hypotheses; the sudy concluded that:

The Preventive Costs; Internal Failure Costs and External Failure Costs level in Jordanian Pharmaceutical Companies were high; and medium in Appraisal Costs level.

The Jordanian Pharmaceutical Companies Financial Performance In terms of ROI; ROE and total profit in past three years was high; and medium from The profit margin from operations.

The results show there is a role of Industerial Quality Costs Contained Preventive Costs; Internal Failure; External Failure and Appraisal Costs in Improving Financial Performance for Jordanian Pharmaceutical Companies at level ($\alpha \leq$ **0.05**).

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

(1 - 1): المقدمـــــة

(1 - 2): مشكلة الدراسة وأسئلتها

(1 - 3): فرضيات الدراسة

(1 - 4): أهمية الدراسة

(1 - 5): أهداف الدراسة

(1 - 6): حدود الدراسة

(1 - 7): محددات الدراسة

(1 - 8): أنموذج الدراسة

(1 - 9): التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

(1 - 1): المقدمـــــة

على الرغم من التطور المحاسـبي وتقدمـه إلا أنـه مـا زال يعـاني مـن القـصور وعـدم الاكتمال لجميع جوانبه، ولعل من أهم نواحي القصور وعدم تقديمه لإجابات وافية لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب ومن أهمهـا كيفيـة قيـاس تكلفـة الجـودة. لـذا تعـد تكـاليف الجودة أحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقـت الحاضـر، وأن مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى أصبح يشكل جانباً مهماً وأحد المؤشـرات الرئيـسة في التأثير في تكاليف الانتاج مما ينعكس على مستويات الربحيـة وقـدرة الـشركات في مواجهـة الظروف الطارئة.

ويمكن توفير معلومات عن تكاليف الجودة العاملين من وصف الأنشطة الأساسية ذات العلاقة بجودة المنتجات ومن ثم ربطها مع طبيعة الأنشطة التي يقوم بها الأفراد العاملون داخل الشركة، وإن ذلك يؤدي إلى قياس تكاليف الجودة للمنتجات من خلال السيطرة على كل الأنشطة المتعلقة بالمدخلات ذات العلاقة بالجودة وكل الأنشطة المتعلقة بالمخرجات ذات العلاقة بالجودة، وفضلاً عن ذلك كل التكاليف ذات العلاقة بتلك الأنشطة واحتساب تأثيرها في الوحدات المنتجة وفي تكاليف الانتاج بشكل عام، ومن هنا تبرز أهمية المعلومات عن تكاليف جودة المنتجات لكل الأقسام إبتداء من السيطرة على الجودة والذي يشكل أهمية بالغة في الهيكل الإداري للشركات وانتهاء بأقسام التسويق والمبيعات (السيد، **2009: 64**).

من هنا تأتي هذه الدراسة للتعرف على تكاليف الجودة في شركات تصنيع الادوية البشرية الأردنية وأثرها على الأداء المالي لهذه الشركات.

(1 - 2) : مشكلة الدراسة وأسئلتها

يوفر قياس وتحليل تكاليف الجودة أساساً للمقارنة بين المنتجات والأقسام والعمليات وكذلك المساعدة في الكشف عن الانحرافات في تكاليف الجودة، كما أنه يمكن إدارة الشركات من اتخاذ القرارات بطريقة موضوعية فيما يتعلق بتفادي حالات الفشل، وعليه فإن قياس وتحليل تكاليف الجودة لا تؤخذ حالة مجردة بذاتها، وإنما تعرف وتقاس بنتائجها، لأن النتائج تنعكس على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والانتاجية ورضى العملاء وسمعة الشركة.

ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

1. هل لتكاليف جودة التصنيع دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية:

أولاً: هل لتكاليف الوقاية دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟

ثانياً: هل لتكاليف التقييم دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟

ثالثاً: هل لتكاليف الفشل الداخلي دور في تحسين الأداء المالي في شركات تـصنيع الأدويـة البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟

رابعاً: هل لتكاليف الفشل الخارجي دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدويـة البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟

(1 - 3): فرضيات الدراسة

استناداً إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية الرئيسة؛ التي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات:

الفرضية الرئيسة الأولى

"لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المـالي لـشركات تـصنيع الأدويـة البـشرية في المملكـة الأردنيـة الهاشميـة". يـشتق منهـا الفرضـيات الفرعيـة التـالية:

H01.1: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

H01.2: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

H01-3: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

H01-4: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

(1 - 4): أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة الحالية من وجود اهتمام كبير في الرقابة على تكاليف جودة التصنيع لما لهذا الموضوع من أثر كبير على الشركات بشقيها السلعي والخدمي بالإضافة إلى ما توفره الرقابة على تكاليف الجودة من تصورات حول التكاليف التي تتحملها الشركات وعملاء هذه الشركات.فقد أشارت الدراسات إلى أهمية الرقابة على تكاليف الجودة في الشركات والتي تعد أحد العناصر الرئيسة في تكاليف الانتاج وعلاقتها بالأداء المالي، وإلى التخلص من المعيب في مختلف المواقع وهذا يعني تحسيناً في الانتاجية وخفضاً في السعر، ويترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس أثر ذلك على الربحية والأداء المالي بشكل عام.

(1 - 5): أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة بالتعرف على دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. إعداد إطار نظري خاص بهذه الدراسة، من خلال الاطلاع على الأدبيات المعاصرة ذات الصلة المباشرة بالدراسة والتعرف عل محتوياتها الفكرية واستخلاص أبرز المؤشرات المفيدة للدراسة الحالية، والسير في هداها لبناء الإطار العملي للدراسة.

2. بيان دور تكاليف الجودة بأبعادها الأربعة في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية؟

(1 - 6): حدود الدراسة

تتحدد حدود الدراسة الحالية على النحو الاتي:

الحدود البشرية: وتتضمن كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات الأدوية البشرية الأردنية، بالإضافة إلى مديري الإنتاج والجودة العاملين في تلك الشركات.

الحدود المكانية: شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية وعددها (**25**).

الحدود الزمانية: الفترة الزمنية التي طبقت فيها الدراسة.

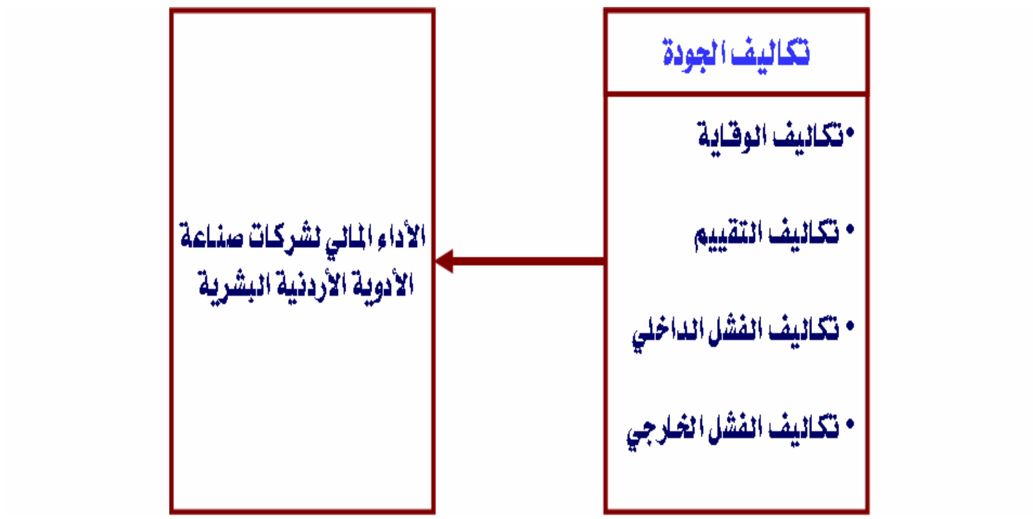
(1 - 7): محددات الدراسة

توجز الباحثة في هذه النقطة بعض الصعوبات والمعوقات بما يلي:

1. تطبيق الدراسة على شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية، وبالتالي فإن تعميم النتائج سينحصر عليها.
2. المتغيرات التي شملتها الدراسة والمتمثلة بتكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) والأداء المالي.
3. قلة الدراسات العربية السابقة التي تناولت تكاليف الجودة على حد علم الباحثة.

4. من المتعارف عليه أيضاً أن الاعتماد على الاستبانة في المعلومات قد يتضمن قدراً من التحيز الشخصي وعدم الإجابة بمصداقية من قبل بعض الأشخاص الذين سوف يقومون بتعبئة الاستبانة.

(1 - 8) : أنموذج الدراسة



شكل (1.1)

أنموذج الدراسة

يبين أنموذج الدراسة أثر الرقابة على تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) على تحسين الأداء المالي لشركات صناعة الأدوية في الأردن.

(1 - 9): التعريفات الإجرائية

تكاليف الجودة: التكاليف التي تحدث لمنع تدني الجودة، والتكاليف المترتبة على الجودة الرديئة (**Horngren, et..al, 2008: 212**).

تكاليف الوقاية: هي الكلف التي تتحملها الشركة نتيجة الجهود التي تبذلها في التصميم والتصنيع وبشكل مباشر للوقاية من عدم المطابقة للمواصفات وتصنيع المنتجات بصورة صحيحة من المرة الأولى لعمليات الإنتاج (علوان، **2009: 53**).

تكاليف التقييم: وهي التي تتضمن الكلف الناجمة عن عمليات المعاينة والاختبار والتفتيش والتحليل لخواص المواد الأولية والأجزاء المكونة للمنتجات لتوكيد مطابقة المنتجات لمواصفات الجودة (علوان، **2009: 53**).

تكاليف الفشل الداخلي: وهي مجموعة الكلف التي تتحملها الشركة بسبب إنتاج منتجات ذات جودة رديئة والتي يتم اكتشافها قبل عمليات البيع (علوان، **2009: 54**).

تكاليف الفشل الخارجي: مجموعة التكاليف التي تنشأ بعد استلام المستهلكين للمنتج ذي الجودة الرديئة (علوان، **2009: 54**).

الأداء المالي: يحدد الأداء المالي من خلال العائد على الاستثمار، والعائد على حق الملكية، وهامش الربح من العمليات، ومجمل الربح المتحقق (**Raymond,1997: 511**).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

(2 - 1): المقدمـــة

إدارة الجودة الشاملة ليست وليدة اليوم، فقد نشطت الاهتمامات بالجودة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث بذل العلماء والمهندسون الأمريكان جهوداً كبيرة للسيطرة على نوعية الصناعات الحربية، والحصول على أسلحة فعالة وعالية الدقة والكفاءة، وذلك باستخدام أسلوب الرقابة الإحصائية على الجودة (البلبيسي، **2000: 44**).

وفي بداية الخمسينيات التقى كل من **Deming** ؛ **Juran** ؛ **V. Fiegenbaum** مع **Ishikawa** ـ الذين يعتبرون مؤسسي المعجزة الاقتصادية لليابان ـ حيث أدخلوا تحسينات مهمة على مبادئ الجودة في مجال الرقابة على العمليات الإحصائية، والتركيز على العميل، والتحسين المستمر، وفرق العمل. وفي عقدي الستينيات والسبعينيات من القرن الماضي، بدأت الشركات الأمريكية تخطو نحو ضبط الجودة للمنتجات قبل أن تصل إلى المستهلكين، من خلال استبعاد المعيب فيها بواسطة أسلوب الفحص والتصحيح. ومع ذلك فقد حدثت بعض الأخطاء في التطبيق نتيجة التركيز على النتائج وإهمال السبب، كما أن تطبيق أسلوب الفحص والتصحيح قد عزل أسلوب ضبط الجودة عن باقي الوظائف الأخرى كالتخطيط والتصميم والإنتاج والتوزيع (**Juran, 1994: 30-32**).

وبهذا تتحمل المنظمات في سعيها إلى إنتاج سلعة (منتج أو خدمة) لتلبي احتياجات الزبائن ورغباتهم وتوقعاتهم أنواعاً مختلفة من التكاليف المتعلقة بتحقيق الجودة تسمى تكاليف الجودة، وتساعد الأنظمة المحاسبية المنظمة في الحصول على مختلف التقارير

والمؤشرات التي يمكن من خلالها قياس وتحليل والتحكم بهذه التكاليف وتحقيق التخطيط السليم والرقابة الفاعلة.

(2 - 2): ماهية إدارة الجودة الشاملة

بدأت إدارة الجودة الشاملة وتبلورت كثمرة تجارب إدارية عديدة في أدبيات الإدارة بعد التسعينيات من القرن العشرين، فلم تظهر بشكل مفاجئ، وإنما ظهرت كمحصلة لتطور الممارسات الإدارية خلال أكثر من مائة عام من تطور الفكر الإداري بمفاهيمه المختلفة بشكل عام، وبالمفاهيم التي تتعلق بإدارة الموارد البشرية بشكل خاص. حيث أن الهدف منها هو تمكين المنظمات من تحقيق أهدافها والتغلب على المشكلات التي تواجه الإنتاج من خلال المتابعة المستمرة لمراحل تنفيذ الأعمال، واكتشاف أوجه القصور وعلاجها وتلافي العيوب، كأسلوب للتطوير المستمر اللازم للوصول إلى أعلى معدلات الأداء (النعيمي؛ وآخرون، **2008**).

وفي هذا يرى (بن عبود، **2003: 5**) أن مصطلح إدارة الجودة الشاملة يتكون من ثلاثة مصطلحات:

- **الإدارة**، وتعني وجود فلسفة قوامها التركيز على العميل سواء الخارجي أو الداخلي، وذلك من خلال التنظيم لا الإشراف، والإدارة تعني أيضاً خلق الثقافة والمناخ التنظيمي وإزالة العقبات والتأكد من إتاحة الأدوات المستخدمة.
- **الجودة**، وتعني التأكد من تحقيق رغبات العملاء ومتطلباتهم، أو ما يفوق توقعاتهم وكذلك بناء علاقات طيبة مع الموردين.

◆**الشاملة**، وتعني أن كل شخص في المنظمة يجب أن يشترك في برنامج الجودة سواء بصورة شخصية أو من خلال فرق العمل الجماعي.

ويرى (الدرادكه، وآخرون، **2001: 15**) أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأية إدارة أن تتبناها لتحقيق أفضل أداء ممكن.

وحدد (العلي، **2000: 495**) مفهوم إدارة الجودة الشاملة بكونه تفاعلات المدخلات، وهي الأفراد والأساليب والسياسات، والأجهزة، لتحقيق نوعية عالية من المخرجات. وأشار (النعيمي، وآخرون، **2008: 44**) إلى إدارة الجودة الشاملة بأن تتصف السلع والخدمات تتصف بالجودة وفقاً للمواصفات التي تم تصميمها مسبقاً، والتي على المنظمة الالتزام بها.

وبهذا فإن إدارة الجودة الشاملة تعمل على دمج التقنيات الإدارية الأساسية مع جهود التحسين والأدوات الفنية، بمقتضى طريقة الضبط المركزة على تحسين العملية بشكل مستمر، بحيث تركز كل الأنشطة في النهاية على زيادة رضا العميل أو المستخدم (**Goestsch & Davis,1994: 4**).

من هنا، فالتوجهات العامة في الفكر الإداري تشير إلى أن الجودة مفهوم ذو أبعاد شمولية، لذلك قام الباحث ***Garvin*** بجمع مفاهيم الجودة واستطاع تصنيفها والتي ظهرت في أدبيات الفكر الإداري، وهي (**Garvin, 1988**):

1. **مدخل التفوق**، ويقصد بالجودة وفق هذا المدخل بأنها ملاءمة المنتج / الخدمة للاستخدام وفقا للمواصفات التي تحقق رضا المستهلك من خلال تقديم أداء أفضل وصفات أدق تشبع

رغبات المستهلك، وهذا المدخل يتفق مع تعريف فيجنبوم ***Feigenbaum*** للجودة على أنها تحقيق رغبة المستهلك.

2. **المدخل المستند على المنتج**، والذي بموجبه ينظر للجودة على أنها الدقة في قياس الخصائص المطلوبة في المنتج لتحقيق رغبات المستهلك، ويتطابق هذا المفهوم مع مفهوم مبادئ وفلسفة إدارة الجودة الشاملة والتي هي قادرة على تحقيق رغبات المستهلك وبما يؤكد على دقة مطابقة المواصفات الموضوعة.

3. **المدخل المستند على المستخدم**، ويقصد بالجودة وفق هذا المدخل بأنها ملاءمة المنتج / الخدمة للاستخدام، أي قدرة أداء المنتج للاستخدام وفقا للمواصفات التي تحقق رضا المستهلك من خلال تقديم أداء أفضل وصفات أدق تشبع رغبات المستهلك، وهذا المدخل يتفق مع ما ذهب إليه **(1986)** ***Jauran*** بان الجودة هي ملاءمة المنتج للاستخدام ***Fitness for use***.

4. **المدخل المعتمد على التصنيع**، وتعني الجودة وفق هذا المدخل منتجات / خدمات خالية من العيوب، من خلال مطابقتها لمواصفات التصميم المطلوبة ***Conformance to Requirement*** وهذا يتفق مع مفاهيم الجودة في اليابان "عمل الشيء الصحيح من أول مرة" وكذلك مع مفهوم المعيب الصفري ***Zero Defect*** الذي نادى به **(1979)** ***Crosby*** ويمتاز هذا المدخل بتحقيق معايير قياس الجودة المستهدفة بأقل كلف للجودة المطلوبة.

5. **المدخل المستند على القيمة**، والهادف إلى تحقيق الجودة من خلال تحديد عناصر السعر، أي مدى إدراك المستهلك لقيمة الخدمة التي يرغب بالحصول عليها من خلال

مقارنة خصائص الخدمة بالقيمة التي سوف يحصل عليها، فالجودة يعبر عنها بدرجة التمايز المقبول.

يتضح مما سبق أهمية إدارة الجودة الشاملة وما تلعبه من دور كبير في تحقيق نجاح المنظمات. فقد بين (أبو نبعة وفوزية، **1998: 72 ـ 83**) أن أهمية إدارة الجودة الشاملة ترجع إلى أنها تدخل في العديد من العمليات الإنتاجية والخدمية التي تهدف إلى تحقيق أهداف المنظمات في تطوير أدائها والسير في ميادين سبل تحسين إنتاجيتها، وتحقيق استمرارية الجودة في السلع والخدمات بدقة وإتقان، وبأقل جهد وتكلفة ممكنة من خلال العمل الجماعي اعتمادا على فرق العمل المتجانسة. بالإضافة إلى أن إدارة الجودة الشاملة استراتيجية وقائية تحل محل تكرار العمل، وموجهة للمشكلات وإدارة الأزمات بأسلوب علمي متوازن يراعي الإمكانات والقدرات الخاصة بالمنظمة، ويعمل على استغلالها الاستغلال الأمثل من خلال تطبيق مبادئ الجودة الشاملة التي تجعل المنظمة أكثر قدرة على المنافسة والاستجابة للتحديات الخارجية والداخلية كمطلب أساسي يستلزم توظيف المقدرة العقلية والطاقة البشرية لإنجاز العمل بأقل وقت وجهد من خلال التركيز على تحسين العمليات الإنتاجية بشكل مستمر بهدف تحسين الجودة في إطار الإمكانات المتاحة، فإدارة الجودة الشاملة لا تعتمد على الموارد المالية والبشرية بقدر ما تعتمد على تحسين الخدمات (كوهين وبراند، **1997 : 32**). ويضيف (هلال، **1999: 63**) بأنها تعمل على ترشيد استهلاك الموارد وتحقيق وفورات في جميع مراحل الإنتاج، بما يسهم في تحقيق وفورات تعادل أضعاف ما يمكن تحقيقه من تقديم الخدمات أو المنتجات.

ويحدد (السقاف، **1995: 16– 18**) أن إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى إيجاد ثقافة متميزة في الأداء لتحسين الإنتاجية من خلال المراجعة المستمرة للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة لاكتشاف أوجه القصور وعلاجها أولاً بأول، واستبعاد الخطوات الزائدة لتقليص تكلفة الإنتاج، وفي نفس الوقت منح الخدمة أو المنتج ميزة تنافسية تسهم في زيادة الطلب عليه. ومن أهداف إدارة الجودة الشاملة (السقاف، **1995: 16– 18**):

1. تحسين الإنتاجية من النواحي الكيفية والكمية والتكلفة، وذلك بإنتاج السلعة ذات الجودة وبكميات وفيرة تفي باحتياجات السوق للاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير الذي يقوم على أساس أنه كلما زاد عدد الوحدات المنتجة انخفضت تكلفة الإنتاج.
2. جلب بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر.
3. مشاركة جميع العاملين في عمليات التطوير.
4. اختصار المهمات والنشاطات اللازمة لتحويل المدخلات إلى خدمات ذات قيمة للعملاء.
5. إيجاد ثقافة تركز بقوة على احتياجات المستفيدين.
6. تحسين نوعية المخرجات.
7. الحرص على زيادة التعاون بين الإدارات وتشجيع العمل الجماعي.
8. تدريب الإدارة والعاملين على كيفية تحديد المشكلات وترتيبها وتحليلها وتجزئتها إلى أجزاء أصغر ليسهل السيطرة عليها وحلها.
9. تعلم صنع اتخاذ القرارات بناء على الحقائق والمعلومات المتوافرة.
10. تدريب العاملين على أسلوب تطوير العمليات.
11. تقليل المهمات عديمة الفائدة ومنع تكرار العمل.

12. زيادة القدرة على جذب العملاء والإقلال من شكاويهم.

13. تحسين الثقة بين الإدارة والعاملين.

14. زيادة نسبة تحقيق الأهداف الرئيسة للمنظمة.

(2 - 3): تكاليف الجودة

تقوم الإدارة، وكجزء من جهودها لإدارة جودة منتجاتها أو خدماتها بقياس تكاليف الأنشطة اللازمة لضبط الجودة وتكاليف الأنشطة أو الإجراءات المتخذة لتصحيح الفشل في ضبط الجودة (**Hilton, et..al,2003: 266**).

ويؤكد (**Horengren, et..al,2003: 3**) أن الكلفة تعد أحد عوامل النجاح الرئيسية للمنظمة، إضافة إلى الجودة، والوقت، والإبداع. لذا تسعى منظمات الأعمال إلى السيطرة على تكاليف إنتاج سلعها أو خدماتها باستعمال طرق معينة وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا العميل الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه مقارنة بالمنتجات المنافسة. ويستعمل مصطلح إدارة الكلفة لوصف المناهج والأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة قصيرة وطويلة الأجل التي تزيد القيمة للزبون وتخفض كلفة المنتجات والخدمات.

ويرى (المحمود ورزق، **2005: 283**) أن مدخل إدارة الكلفة هو منهج متكامل يشمل عدداً من الأدوات والأساليب التي تعمل بتناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية ويوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء أكانت هذه المعلومات مالية ام غير مالية.

وعليه يمكن القول إن إدارة الكلفة هي إجراءات الإدارة ونشاطاتها لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار الرشيد وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد والرقابة على

التكاليف في سبيل تحقيق تميز المنظمة عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالقيمة العاليـة لـدى الزبون.

ويمكن بيان أهمية إدارة الكلفة للمنظمة في المجموعة من النقاط أهمها:

1. تدعم إدارة الكلفة صنع قرارات الإدارة الاستراتيجية بتمييـز نقـاط قـوة وضـعف المنظمـة والطـرق الأفـضل لاسـتعمال أو تحـسين نقـاط القـوة، أو تقليـل نقـاط الـضعف (**Hilton, et..al,2003: 7**).

2. دعم وحماية الميزة التنافسية باعتمـاد الـتفكير الاسـتراتيجي الـذي يحقـق القـدرة علـى الرؤية الشاملة للوحدة باستعمال أدوات التحليل الاستراتيجي (النعيمي، **2007: 42**).

3. أنه وعلى الرغم من محاولة إدارة الكلفـة لتخفـيض التكـاليف ،ينبغـي أن لاتكـون علـى حساب رضا الزبون. وعليه فـإن الهـدف المثـالي لإدارة الكلفـة هـو اتخـاذ الاجـراءات الـتي تخفض الكلفة وتعزز رضا الزبون (**Drury, 2000: 889**).

وبهذا يرى (**Hilton, et..al,2003: 7**) أن إدارة الكلفـة ذات اهميـة كـبيرة للمنظـة لأنـهـا ليست عملية قياس والتقرير عن تكاليف المنتج أو الخدمة فحسب، بل هي فلـسفة ،وأتجـاه فكري، ومجموعة من التقنيات لتوليد قيمة أكثر بأقل كلفة ممكنة فهي:

- فلسفة للتحسين، فهي تروج لفكرة البحث المستمر وتساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة لتوليد قيمة أعلى للعميل بأقـل التكـاليف. وتـوفر المنـشأت الكفـؤة المنتجـات الـتي يريـدها الزبائن باستعمال أقل مايمكن من مواردها النـادرة، فيمـا تـسعى باسـتمرار لتحـسين القيمـة والتكاليف.

- اتجاه فكري، تمثل إدارة الكلفة وجهة النظر مسبقة إذ تكون كلف المنتجات والخدمات جميعها ناتجة عن القرارات الإدارية لذلك فدور محللي إدارة الكلفة ليس توثيق القرارات وتسجيل التكاليف فحسب، وإنما في أن يكونوا شركاء مؤثرين في صنع قرارات الإدارة لتطوير وتحسين المنتجات والخدمات وتخفيض الكلف.
- تقنيات إدارة الكلفة هي مجموعة من التقنيات التي يمكن أن تستعمل بشكل منفرد لدعم قرار معين، أو سوية لمساندة كافة الإدارات المنظمة .

وتورد (الكبراتي، **2005: 62**) العديد من الأهداف تسعى إدارة الكلفة إلى تحقيقها، وهي:

1. دراسة تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل.
2. تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنظمة لدعم الرقابة والتحسين المستمر.
3. دعم التخطيط الاستراتيجي الواقعي والموثوق به.
4. عكس سلوك فرق العمل والأفراد باتجاه تحقيق الأهداف.
5. تحديد ورقابة الموارد المستعملة لتحقيق إستراتيجية المنظمة.
6. تقديم الإرشادات والنصح عندما يكون هناك هبوط بالمؤشرات المالية.
7. تسهيل إعادة هيكلة الموارد.
8. مساءلة الأفراد والجماعات عن أدائهم طبقا لمعايير الأداء.
9. المساعدة في تحليل نقاط الربحية، والزبون، والعمليات والمنتجات.

وحدد (الكبراتي، **2005: 62**) العديد من التقنيات المساعدة في إدارة التكاليف، وهي:

1. التكاليف على أساس الأنشطة **Activity Based Costing**، والذي يقوم بحساب كلف الأنشطة ومن ثم تخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن على أساس إن الأنشطة مطلوبة لإنتاج كل من هذه المنتجات والخدمات، إذ إن فلسفة هذا النظام تقوم على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة (**Horengren, et..al,2000: 140**).

2. إدارة التكاليف على أساس الأنشطة **Activity Based Costing Management**، والمستخدم لوصف تطبيقات إدارة الكلفة لمحاسبة الكلفة على أساس النشاط، وترتبط إدارة التكاليف على أساس النشاط بالتكاليف على أساس الأنشطة ارتباطا وثيقا مع أن لكل منهما هدفه الخاص. ففي حين يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأنشطة وكلفها وموجوداتها بهدف قياس كلف إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، فإن إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها (**Jiambalv,2001: 176**).

3. هندسة القيمة **Value Engineering**، والتي تعبر عن أسلوب لتخفيض الكلفة وتحسين العمليات باستعمال المعلومات المجمعة عن تصميم المنتج وعمليات إنتاجه ثم فحص خواص التصميم والعمليات لتحديد المرشح منها لجهود التحسين (**Hilton,1997: 265**). وتساعد هندسة القيمة على تخفيض التكاليف التي لاتضيف قيمة عن طريق تخفيض كمية موجهات الكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة، من جهة وتخفيض التكاليف التي تضيف قيمة بتحقيق كفاءة اكبر في الأنشطة التي تضيف قيمة من جهة أخرى (**Horengren, et..al,2003: 416**).

4. حساب تكاليف دورة الحياة الكليـة **Total Life Cycle Costing**، والـتي تـشير إلى عمليـة تخمين وتجميـع الكلـف عـن كامـل دورة حيـاة المنـتج، وتـوفر تكـاليف دورة حيـاة المنـتج محاسبة شاملة لتكاليف المنتج على المستويين التصنيعي والبيئي لمساعدة متخذي القرار علـى فهم أهمية كلفة صـناعة المنـتج وتـشخيص أي منـاطق تكـون فيهـا جهـود تخفـيض الكلفـة مطلوبة وكفوءة (**Kaplan & Atkinson, 1998: 236**).

5. بطاقة التقييم المتوزان **BalancedScorecard**، والهادفة إلى توفير اطار عمل مقارن وترجمـة أهداف المنظمة الاستراتيجيه إلى مجموعة متماسكة من مقاييس الأداء. وتتكون بطاقة التقيـيم المتوازن من أربعة مناظير، هي: العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، المالي (**Drury, 2000: 929**).

ونتيجة هذه الظروف ظهر اهتمام واسع بالعلاقـة بـين الجـودة وإدارة الكلفـة، فقـد أعـدت الجمعيــة الوطنيــة للمحاســبين **National Accounting Association** دراســة لقيــاس وتخطيط والرقابة على تكلفة الجـودة، مثلـت هـذه الدراسـة مقدمـة لتحديـد تكلفـة الجـودة محاسبيا وقدمت إطارا عاما لكيفية قياس تكلفة الجودة وعلاقتها بنظم التخطـيط والرقابـة في المنظمة (**يوسف، 1994: 670**). وهنالك مجموعة من الخطوات الـتي ينبغـي اتباعهـا لتحديـد نصيب الوحده المنتجة من تكاليف الجودة، وهي (**الزيدي، 2005: 24**):

- حصر تكاليف الجودة من واقع المستندات الأصلية وتبويبها وتحميلها مباشرة على مركـز تكلفة الرقابة على الجودة بدفتر تحليل المصروفات.
- تحديد نصيب مركز تكلفة (الرقابه على الجودة) من تكاليف مراكز الخدمات الانتاجيـة الأخرى.

- احتساب تكلفة وحدة الخدمة التي تؤديها إدارة الرقابة على الجودة وذلك بتقسيمها على عدد وحدات الخدمات التي تنتجها.
- توزيع تكلفة مركز (الرقابة على الجودة) على مراكز الإنتاجية على أساس مسبب الاستفادة.
- احتساب نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف (الرقابة على الجودة) أو ما يسمى معدل تحميل تكاليف الجودة.

فتكاليف الجودة لا تختلف عن أي من تكاليف باقي وظائف المنظمة كالصيانة، والتصميم، والبيع، والإنتاج، وإدارة العمليات، وغيرها. إذ يمكن أن تعد موازنات تخطيطية لهذه التكاليف وقياسها وتحليلها (**Muhlemann, et..al, 1992: 101**).

وتستعمل مصطلحات متنوعة للتعبير أو لوصف هذه التكاليف التي ترتبط بتوفير منتج أو خدمة يتمتع بالجودة، وتتضمن هذه المصطلحات (**Summers, 1997: 420**):

- كلف الجودة **Cost of Quality**.
- كلف الجودة الرديئة **Costs of Poor Quality**.
- التكاليف المرتبطة بالجودة **Costs Related to Quality**.

وقد عرف المعيار البريطاني تكلفة الجودة ***British 6143*** (**2001: 339**) في الجزء الثاني منه بأنها تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها، فضلاً عن الخسارة المتحققة عندما لا تتحقق الجودة فهي تمثل ما تنفقه المنشأة في سعيها لإنتاج منتجات تتمتع بالجودة العالية. فيما تعرفها المواصفات الأسترالية تكلفة الجودة ***Australia 2561*** بأنها حاصل الفرق بين التكلفة الحقيقية التي ستحصل إذا لم يحصل أي فشل للمنتج (الحربي والكلحوت، **2005: 10**) وتظهر تكاليف الجودة بموجب هذا التعريف بأنها الفرق الحسابي بين التكلفة

المتوقعة أو المحددة مسبقاً لإنتاج منتجات خالية من العيوب ومطابقة للمواصفات وبين التكلفة الفعلية التي تحملتها المنشأة لإنتاج وبيع منتجاتها. ويرى (جاريسون ونورين، **2002: 966**) أن تكلفة الجودة لا تخص عملية الإنتاج فحسب، بل تتجاوز ذلك إلى جميع الأنشطة في المنشأة بدءاً من البحث والتطوير وحتى خدمة المستهلك. أي أن تكاليف الجودة تمثل ما تستهلكه نشاطات المنظمة على امتداد سلسلة القيمة للحصول على منتجات بالجودة المطلوبة.

أما (عقيلي، **2001: 30**) فيرى أن تكلفة الجودة هي استثمار له عائد، يتمثل بالحصول على رضا وسعادة الزبون وكسب ولائه وجذب زبائن جدد والحصول على حصة أكبر من السوق فبموجب هذا التعريف تكون برامج تحسين الجودة عبارة عن قرار استثماري تتخذه الإدارة تسعى عن طريقه إلى الحصول على رضا الزبائن كمردود لتقديمها منتجات تلبي رغباته واحتياجاته.

ويبين الجدول (**2 - 1**) مجموعة من التعريفات التي أوردها بعض الكتاب والمختصين لتكاليف الجودة. والتي يتضح منها ومن التعريفات السابقة أن تكاليف الجودة تحصل نتيجة لنشاطات المنظمة على طول سلسلة القيمة الهادفة إلى ضمان توفير منتجات بالجودة المطلوبة والمواصفات المحددة، أي أن تكاليف الجودة ليست فقط تكلفة مراقبة وضمان الجودة وتكاليف تصحيح الفشل في ضمان وضبط الجودة وإنما تنشأ في جميع أقسام المنظمة، ويؤثر أفراد هذه المنظمة عل جودة المنتج أو الخدمة التي يهدفون عن طريقها إلى تحقيق رضا الزبون بتأديتهم للأنشطة ضمن وظائفهم بالكفاءة والدقة المطلوبة.

جدول (2 - 1)

مفاهيم تكاليف الجودة

الكاتب	المفهوم
Summers, 1997:420	أية كلف سوف لن تتحملها المنظمة إذا كانت جودة منتجاتها أو خدماتها مثالية، فهي ذلك الجزء من التكاليف التشغيلية التي يرافق توفير منتج أو خدمة لا تتطابق مع معايير الأداء،وتكاليف الجودة هي أيضاً الكلف المرتبطة بمنع الجودة الرديئة
Moran, et..al, 2002:383	التكاليف المنفقة لأن الجودة الرديئة للمطابقة قد حدثت
Horengren, et..al, 2003:655	التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو الناشئة عن إنتاج منتجات بجودة منخفضة
العلي ومحجوب، **92:1990**	التكاليف المرتبطة بما ينبغي أن ينفق للحصول على مستوى جودة معين
الحربي والكحلوت، **10:2005**	جميع التكاليف التي يتم إنفاقها في أي منظمة لضمان تقديم المنتج أو الخدمة إلى الزبائن متوائمة مع متطلبات الزبون
الفضل ومحمد، **346:2006**	التكاليف المرتبطة أو المتعلقة بعدم الحصول على المنتجات أو الخدمات المطابقة للمواصفات بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى
محسن والنجار **479:2006**	النفقات اللازمة لتثبيت مستوى معين لجودة المنتج في المنظمة

وبنفس السياق، يورد العديد من الباحثين أنواعاً مختلفة من تكاليف الجودة (**Summers, 1997: 424** ؛ **Hilton, et..al, 2003:276** ؛ **Morse, et..al, 2002:383** ؛ جاريسون نورين، **966:2000**)، وهي:

1. تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة **Control Costs**، وتسمى أيضاً تكاليف المطابقة **Cost of Conformance** إذ يعرفها (**Morse, et..al, 2002:383**) بوصفها التكاليف المنفقة نتيجة لإمكانية حدوث المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات الفعلية ومعايير تصميمها.

فتكاليف ضبط الجودة تشمل إذن التكاليف جميعها التي تنفقها المنشأة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات ومنع حدوث المشاكل في أثناء وبعد عملية الإنتاج، وتشمل تكاليف ضبط الجودة:

- **تكاليف الوقاية (المنع) Preventive Costs**: هي التكاليف بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معينة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات هي تحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية، فقد وجدت المنظات أن تكاليف المنع أقل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها (جاريسون، ونورين، **966:2002**). ويشير هذا النوع من التكاليف إلى الكلف التي تحصل لمنع إنتاج المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات (**Drury, 2003:901**). وهي التكاليف المنفقة لمنع المنتجات غير المطابقة من بداية الإنتاج أو الخدمات غير المطابقة (**Morse, et..al, 2002:383**). بالإضافة إلى أنها التكاليف التي تحصل لمنع الوحدات المعيبة قبل إنتاجها (**Mc Waters, et..al, 2001:431**).
- **تكاليف التقويم Appraisal Costs**: وهي كلف تقويم المنتج أو الخدمة في أثناء عملية إنتاج المنتج أو توفير الخدمة لتحديد فيما إذا كان هذا المنتج في حالته التامة أو غير التامة قادراً على تلبية المتطلبات الموضوعة من قبل الزبون. وتعد أنشطة التقويم ضرورية في بيئة الجودة الضعيفة، فهي يمكن أن تنشأ في أي مكان كتقويم وفحص المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام. من ناحية أخرى فكلف التقويم هي كلف الفحص لضمان تلبية المواصفات (**Summers, 1997: 424**). فهي التكاليف التي تحصل للتأكد من أن المواد الأولية والمنتجات تتطابق مع معايير جودة المطابقة (**Drury, 2003:901**). وهي التكاليف

المنفقة لتشخيص المنتجات أو الخدمات غير المطابقة قبل توصيلها إلى الزبون (**Morse, et..al, 2002:383**). وغالباً ما تصنف أنشطة التقويم بأنها أنشطة لا تضيف قيمة، لأن الزبائن لا يدفعون مقابل الفحص، وإنما يدفعون مقابل المنتج عالي الجودة، ويعتقد خبراء الجودة أن أنشطة التقويم يمكن تفاديها عن طريق وضع تعزيزات أكثر في منع العيوب، إذ تدافع إدارة الجودة الشاملة عن عملية مثالية بتقديم تصميم خال من العيوب ***Zero Defects***.

2. تكاليف الفشل في ضبط الجودة **Costs of Quality Failure**، وتسمى أيضاً تكاليف عدم المطابقة **Cost of Non-Conformance** ويعرفها (**Morse, et..al, 2002:383**) بأنها التكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات ومعايير تصميمها. فالفشل في ضبط الجودة يسبب أنشطة الفشل الداخلي والخارجي وبشكل عام تعدها المنظمات أنشطة لا تضيف قيمة، ويرتبط هذا النوع من التكاليف بالمؤشرات الرئيسة التي يمكن أن تحصل في المستقبل نتيجة لانخفاض المبيعات الناتج عن هذا الفشل (**Hilton, et..al, 2003:266**). فهذه التكاليف تحصل عند فشل المنظمة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى، مما يولد عدم تطابق هذا المنتج أو (الخدمة) التام مع متطلبات الزبون، وتقسم إلى قسمين:

- **تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs**: وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن. وأنشطة الفشل الداخلي أنشطة لا تضيف قيمة ويمكن أن تكون مكلفة جداً خاصة بخسارة وقت العملية. فعلى الرغم من أن وقت العملية يمكن أن يكون الأكثر كلفة، فهو الأكثر صعوبة في القياس لأنه يمكن أن يؤثر على المبيعات المستقبلية

للمنظمة(Hilton, et..al, 2003:268). فقد عُرفت بأنها الكلف الناتجة عن تشخيص عيوب في المواد الأولية، المنتجات أو الخدمات قبل توصيلها إلى الزبون (Morse, et..al, 2002:383). وعرفها (Mc Waters, et..al, 2001:431) بأنها التكاليف التي تحصل عند اكتشاف العيوب قبل إرسال المنتج إلى الزبون.

- **تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs**: ويمكن أن تكون أنشطة الفشل الخارجي الأكثر كلفة بسبب تأثيراتها على سمعة المنظمة، كما أن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة يمكن أن تكون ضخمة، ويمكن أن تكون صغيرة مقارنة بالكلف الفرصية للمبيعات المستقبلية، ويرى المدافعون عن إدارة الجودة الشاملة بأن كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو كلفة فعالة، وهذه الحجة من الصعب دحضها لأن الكلف الفرصية عن المبيعات الضائعة يمكن أن تكون مرتفعة جداً لكنها في الوقت نفسه صعبة القياس بشكل موضوعي (Hilton, et..al, 2003:268). وقد عرفت بأنها الكلف التي تحصل عندما تسلم المنتجات الرديئة إلى الزبائن (Drury, 2003:901). وهي الكلف الناتجة عند توصيل المنتجات أو الخدمات غير المطابقة للمواصفات إلى الزبون (Morse, et..al, 2002:383). والجدول (2 - 2) يبين مجموعة من أمثلة التكاليف سابقة الذكر.

جدول (2 - 2)

أمثلة على تكاليف الجودة

تكاليف الضبط		تكاليف الفشل في ضبط الجودة	
تكاليف الوقاية	**تكاليف التقويم**	**تكاليف الفشل الداخلي**	**تكاليف الفشل الخارجي**
تخطيط الجودة وتحسينها	فحص واختبار المواد الأولية المستلمة	الخردة والتالف والفاقد	هندسة العملية والتصنيع المتعلقة بالفشل الخارجي
تخطيط العملية وضبطها	معاينة (فحص) العملية	التخلص من المنتجات المعيبة	الخدمات الميدانية وتوصيل البدائل للمستهلك
إعادة النظر بالتصاميم	فحص واختيار الإنتاج تحت التشغيل.	هندسة العملية والتصنيع المتعلقة بالفشل الداخلي (تحليل الفشل)	(الكفالة) الضمان
تقويم المجهزين	معاينة السلع والمنتجات التامة.	إعادة العمل	مردودات المبيعات
التعليم والتدريب	مختبرات الجودة ومستلزماتها	تخفيض رتبة السلعة	الشكاوي والمطالبات
معدات الفحص وصيانتها	استهلاك معدات الاختبار	إعادة الاختبار والفحص	الحسومات
بيانات الجودة وتحليلها	المحافظة على دقة أدوات القياس (المعايرة)	زمن التوقف	تصليح المنتجات
تقارير الجودة	تقويم المخزون	صيانة الأعطال	إعادة سحب المنتجات من السوق
المواد الأولية الجديدة المستخدمة في تصنيع المنتج		التنسيق	

المصدر: المسعودي، (2010)، "إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن: 56–58.

وضمن تصنيف آخر، أورد (محسن والنجار، 479:2006) تصنيف آخر لتكاليف الجودة، وهو:

1. الكلف المباشرة للجودة **Direct Quality Costs**: والتي تصنف إلى نوعين، كلف الرقابة ***Control Costs*** وتتضمن كلف الوقاية وكلف التقويم. وكلف الفشل ***Failure Costs*** وتشمل كلف الفشل الداخلي وكلف الفشل الخارجي. وتحسب كلف الجودة المباشرة بحاصل جمع كلف الرقابة مع كلف الفشل.

2. الكلف غير المباشرة للجودة **Indirect Quality Costs**: وتشمل الكلف غير الملموسة مثل، كلف فقدان السمعة، وكلف عدم رضا العملاء، وكلف معاناة العملاء.

ويصنف (**Ross, 1995:336**) تكاليف الجودة تصنيفاً آخر هو التكاليف الظاهرة والتكاليف المستترة أو المخفية إذ نقل فكرة جبل الجليد الذي شبه تكاليف الجودة به، وأورد أن **10%** فحسب من إجماليها ظاهر بينما تكون **90%** منها مخفية ضمن فقرات وأنواع أخرى. فالتكاليف الظاهرة **Visible Costs** بالنسبة للعديد من المنظمات هي التكاليف الكلية للجودة التي تمثل عناصر مثل التلف، وإعادة العمل، والفحص، والمردودات بموجب الضمان، وتكاليف ضمان الجودة، وتمثل التكاليف الظاهرة نسبة **10%** من جبل الجليد. أما التكاليف المخفية **Hidden Costs** فهي التكاليف التي ترتبط بأنشطة الجودة ولا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة وإنما تحمل على أنشطة أخرى، مثل التكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج والهندسة. وعلى الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزناً كبيراً يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة (جودة، **171:2004**).

إن توفير احتياجات الزبون وتوقعاته في الحصول على منتج أو خدمة متميزة يمكن أن يكون ممكناً إذا كانت المنظمة قادرة على قياس الجودة وتوفير التغذية العكسية المفيدة لأفرادها، وقد صممت نظم المحاسبة لتحقيق أهداف عدة، إلا أنه لم تصمم لتركز على

تكـاليف الجـودة للمنـشأة بـشكل أساسـي (**Hilton, et..al, 2003:258**). ويـرى (**Mc Waters,et..al,2001:431**) أن صعوبة قيـاس تكـاليف الجـودة تكمـن في إن اغلـب أنظمـة المحاسبة الإدارية لا تشخص تكاليف الجودة بشكل محدد، فأغلـب نفقـات الجـودة تكـون مشتتة في حسابات التكاليف غير المباشرة. وتـصمم أنظمـة تكـاليف الجـودة لمتابعـة الأنـواع المختلفة لتكاليف الجودة، إذ ينبغـي أن تكـون هـذه الأنظمـة قـادرة علـى تعريـف وتحديـد تكاليف الجودة، ليكون من الممكن إدارة الجودة بشكل كفئ (**Summers,1997:427**).

وفي أنظمة المحاسـبة التقليديـة تقـاس تكـاليف الجـودة عـن طريـق جمـع البيانـات للأغراض التنظمية، وليس عن طريق فقرات تكـاليف الجـودة، ولـذلك فـإن قيـاس تكـاليف الجـودة يتطلـب تحـليلات إضـافية تجـدها بعـض المنظمـات مكلفـة جـداً (**Hilton, et..al, 2003:268**). وتجري عملية قياس تكاليف الجودة بموجب أنظمة المحاسبة التقليديـة علـى وفق الخطوات الآتية (الحربي والكحلوت، **2005**) ؛ (الكسم، **2001: 149**):

1. تشكيل فريق عمل مدرب لحساب تكاليف الجودة وتكاليف الأعمال التصحيحية، يجتمع هذا الفريق بحلقة لشرح تكاليف الجودة ويجري تقويم شامل لنفقات جودة التصنيع والخدمات ويحدد المسؤليات.

2. تحديد تكاليف الجودة وتصنيفها، وتنظيم نموذج لتكاليف الجودة الخاص بالمنظمة.

3. عقد اجتماع مراجعة لفرق العمل تجرى به مقارنة نتائج تكاليف الجودة وتحليلها وتقديمها في تقارير واضحة تبين مناطق الخلل وإصدار التوصيات بشأنها.

4. تكرار العملية ومقارنة النتائج.

وعليه، حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة بالآتي (يوسف، 1994: 660 ؛ الصرن، 2001: 340 ؛ الكسم، 2001: 151 ؛ الحديثي والدوري، 2002: 215 ؛ Summers,1997:427 ؛ Mc waters, et.. al, 2001:431 ؛ Horengren,et..al,2003:663 ؛ Zairi&Baidoun,2003:15).

1. أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة، خاصة للمنظمة التي ترغب بالتميز على المستوى العالمي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي **IMA** في دراسة له أن المنظمات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات.

2. كبر حجم التكاليف المتعلقة بالجودة، إذ قدرت عام **1987** في المملكة المتحدة بمبلغ **10** مليار جنية إسترليني وهي تساوي **10%** من الناتج القومي الإجمالي، وقدرت الدراسات أن هذه التكاليف تمثل نسبة **12–20%** من قيمة المبيعات الإجمالية للمنظمات، ولهذا السبب توجب على المنظمات القيام بدراسات موسعة لتكاليف الجودة لغرض سلوكها وتأثيرها في نشاطها وأرباحها ومن ثم القيام بعملية التخطيط والإدارة السلمية لها.

3. تشتمل الكلف على عنصري (الكلفة والجودة) اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (الكلفة،والجودة،والوقت،والابتكار) للمنظمة والتي تؤثر بشكل مباشر في قابلية النمو الاقتصادية لها.

4. تستعمل الإدارة في مساعيها لتحسين الجودة، ورضا الزبون، والحصة السوقية وتحسين الربح كلف الجودة كقاسم مشترك اقتصادي، فهي تشكل البيانات الإساسية لإدارة الجودة الشاملة. ويوفر برنامج تكاليف الجودة تحذيرات مسبقة ضد أي خطر مستقبلي في الوضع المالي.

5. يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتقارير أي المشاريع ستحقق عائد استثمار أعظم، وأيها كانت أكثر فاعلية في تخفيض كلف الفشل وكلف التقويم. فنظام القياس تكاليف الجودة ينبغي أن يستعمل هذه التكاليف كأداة للمساعدة على تبرير إجراءات التحسين.

6. يمكن أن يطبق نظام تكاليف الجودة على كل الأنشطة مهما كانت طبيعتها وحجمها، مما يساعد المسؤولين على إدراك أهمية نظام تكاليف الجودة ومن ثم إعادة موازنات خاصة تركز على التخلص من أسباب عدم المطابقة بشكل النهائي.

7. تستعمل المقاييس المالية لتكاليف الجودة كأساس عام لتقويم المبادلات بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل، إذ توفر تكاليف الجودة مقياسا مميزا لأداء الجودة. كما تعد طريقة مفيدة لمقارنة مختلف برامج تحسين الجودة، ووضع أولويات لإنجاز أقصى تخفيض للتكاليف.

8. تفيد عملية قياس تكاليف الجودة في قياس التحسينات في أداء الجودة. فتكاليف الجودة الكلية ينبغي أن تنخفض عند تبني إدارة الجودة الشاملة **TQM**، وإذا لم يحصل ذلك على المنظمة أعادة فحص عمليات إدارة الجودة الشاملة.

9. إن حساب التكاليف المتعلقة بالجودة وتحويلها إلى اللغة المشتركة لمديري المنظمات يعد مؤشراً قوياً لتحفيز الإدارة العليا في تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة. بالإضافة إلى المنفعة الأكبر المتعلقة بتخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج أو الخدمة والتحكم والسيطرة عليها بفاعلية ومن ثم زيادة الأرباح. وزيادة الدقة في تقويم وتقدير التكاليف ووضع الموازنات بواقعية. وتحويل الجودة إلى أرقام بسيطة ومرئية باستعمال النسب التي تساعد الإدارة

والموظفين لفهم أهمية عمل الشيء الصحيح منذ المـرة الأولى، وأخـيراً، تمثـل وسـيلة اتـصال مهمة بين الموظفين في أقسام الجودة والإدارة العليا والمنظمات.

(2 - 4): الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الأعمال، حيث أنه يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف (**Venkatraman & Ramanujam, 1986: 803**). ويتفق (**Miller & Dess,1996:19**) مع هذا الرأي حين أشار إلى أن الأداء المالي يعبر عن أداء الأعمال من خلال مؤشرات مالية مثل الربحية. وأنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المنظمات.

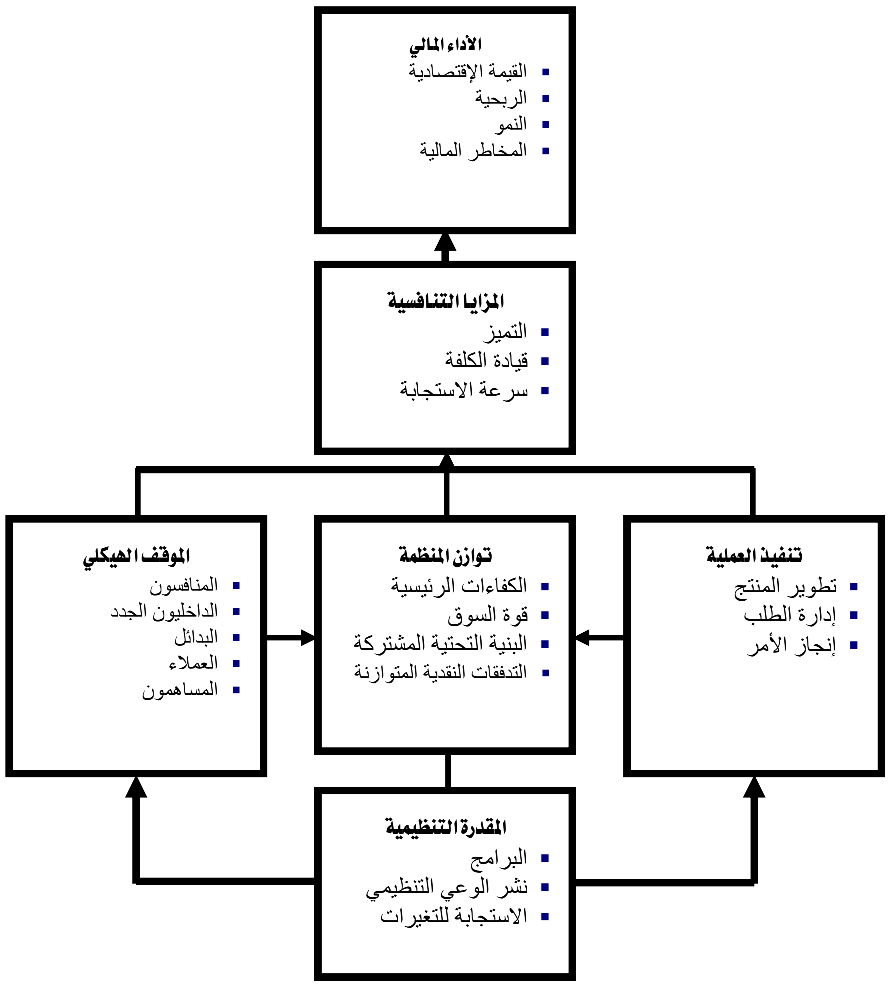
ويسهم الأداء المالي في إتاحة الموارد المالية وغيرها ويزود المنظمة بفرص للاستثمار في ميادين الأداء المختلفة التي تساعد في تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم (**Waddock & Graves,1997:306**).

ويتأثر الأداء المالي بعوامل بيئية تمثل العوامل الاقتصادية وهيكل الصناعة وغيرها، وعوامل تنظيمية مثل الهيكل التنظيمي والحجم، وعوامل إدارية مثل القدرات الإدارية، ومدى توفر جانب الخبرة والمعرفة لدى المديرين (**Hopkins & Hopkins, 1997: 637**).

يتحقق الأداء المالي الجيد من خلال تطوير القدرات التنظيمية التي تسهم في زيادة قدرة المنظمة على التعامل الصحيح مع بيئة الصناعة، وتساعد في ضمان تنفيذ العمليات

بكفاءة وبالتالي كسب مزايا تنافسية تؤدي إلى تطوير الأداء المالي. والشكل (4 - 1) يوضح العوامل التي تؤثر على الأداء المالي.

شكل (2 - 1) : العوامل التي تؤثر على الأداء المالي



Source: Miller & Dess. 1996:37

يتضح من الشكل السابق أن الأداء المالي يتأثر بالميزة التنافسية وهـي مقـدرة المنظمـة على التميز في تقديم الخدمات، والقدرة على التحكم وتقلـيص التكـاليف وسـرعة الاسـتجابة لرغبات وطلبات المستهلكين وتغيرات السوق. وحتى تتحقق الميزة التنافسية لا بد من تحقيق توازن المنظمة والذي يعتـبر الكفـاءات الرئيـسة للمنظمـة هـو مكونـاً رئيـساً لتحقيـق التـوازن

بالإضافة إلى قوة السوق والبنية التحتية والتدفقات النقدية المتوازنـة. وحتـى يتحقـق ذلـك لا بد من توفير استراتيجية المقدرة التنظيمية واستراتيجية تنفيذ العمليات واستراتيجية الموقـف الهيكلي.

إن الأداء المالي هو تعبير عن أداء المنظمة من خلال تحقيق عدد من الأهـداف الماليـة المتمثلة في الربحية وتحقيـق معـدلات نمـو مرتفعـة وتحـسين القيمـة الاقتـصادية المتمثلـة في العوائد المتحققة بعد طرح كلفـة رأس المـال مـن الأربـاح بعـد الـضرائب، بالإضـافة إلى ذلـك مواجهة المخاطر المالية الناجمة مـن اسـتخدام الـديون وأمـوال الغـير في تمويـل اسـتخدامات المنظمة. وعُبر عن الأداء المـالي بأنـه وصـف لوضـع المنظمـة الآن وتحديـد الاتجاهـات الـتي استخدمتها للوصول إليه من خلال دراسة المبيعـات،والإيرادات، والموجـودات، والمطلوبـات وصافي الثروة (**Glodston,1988:11-12**). كما ورد بأنه يوضح أثر هيكل التمويـل علـى ربحيـة المنظمة، ويعكس كفاءة السياسة التمويليـة للمنظمـة (الكبيـسي،**1995: 12**). ويؤكـد (دانييـل ويوسف،**1991: 12**) أن اهمية الأداء المالي تنبع من خلال:

- متابعة ومعرفة نشاط المنظمة وطبيعته.
- متابعة ومعرفة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة.
- المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية.
- المساعدة في فهم التفاعل مع البيانات المالية.

ففي الوقت الذي كانت أفكار النظرية الاقتصادية الكلاسيكية توفر إسهامات منظري الإدارة الكلاسيكية أمثال **Taylor & Fayol** بتدعيم فكرة المنظمة بوصفها هدفاً اقتصادياً يـسعى لتعظيم الربح اتخذ الأداء في ضوء ذلك مفهوم الاستخدام الاقتصادي لموارد المنظمـة وأعتمـدت

المقاييس المالية كالربحية، والقيمة الاقتصادية المضافة بوصفها معايير تعكس مدى تحقق الأهداف الاقتصادية للمنظمة.

ويذهب بعض الكتّاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الاداء المالي، وذلك إلى حد اعتباره الهدف الأهم بالمنظمة، وضمن هذا التوجه، يعبر **(Hunt & Morgan, 1995: 6)** عن تلك الأهمية بالقول ان الأداء المالي المتفوق يعد هدف المنظمات الأساسي، وأن الاهداف الثانوية للمنظمة يمكن تحقيقها ضمنياً من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق.

ويبين **(Vecchio, 1995:30)** سببين رئيسين للاستخدام الواسع للمقاييس والمؤشرات المالية للأداء، فأولاً، إن المقاييس والمؤشرات المالية للأداء، كالربح مثلاً يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهداف البعيدة المدى للمنظمة، والتي دائماً تكون أهدافاً مالية، ثانياً، إن الاختيار الدقيق جداً للمقاييس المالية يوفر صورة إجمالية عن أداء المنظمة، هذا وأن المقياس المالي الكلي، مثل أرباح المنظمة أو الوحدة يعد خلاصة لمقياس نجاح استراتيجيات المنظمة وتكتيكاتها التشغيلية، إذ إن نتائج الأرباح التي تكون دون التوقعات توفر إشارة إلى أن استراتيجيات المنظمة وتكتيكاتها لا تحقق نتائجها المرجوة، ولربما تكون غير ملائمة.

إن الطبيعة المتشاركة لأهداف المنظمة وحاجات الأطراف المرتبطة تنسحب على طبيعة مجالات الأداء التي تغطي تلك الأهداف المتشابكة ، وتفرض على المنظمة تحقيق حد أدنى من التنسيق والتلازم بين تلك الأهداف، بحيث تكون نتائج قياس الأداء في مختلف المجالات متناغمة بالشكل الذي يدعم الأداء الكلي للمنظمة. هذا ويختلف الكُتّاب والباحثون في توجهاتهم نحو تحديد مجالات الأداء وطرق قياسها، فمنهم **(Smith, et ... al, 1985: 90)** ؛ **(Freeman, 1984:179)** ؛ **(Wheelen & Hunger, 2006: 901)** ؛ **(Certo &**

(Peter, 1995: 146 ؛ (Miller & Dess, 1996: 12)، من ينظر إلى أهداف أصحاب المصالح والحقوق بوصفها مجالات أداء رئيسة ينبغي على المنظمة قياس الأداء من خلالها وفق مقاييس ومعايير تلائم كل مجال وما يمثله من أطراف مرتبطة به، وينطلق كتاب آخرون في تحديد مجالات الاداء من متطلبات بحوثهم ودراساتهم التي تحدد طبيعتها مجالات الاداء التي يتم التركيز عليها، كما تهتم إدارات بعض المنظمات بمجالات أداء تعكس فلسفتها تجاه ميادين الأداء التي تمثل أولويات بالنسبة لها.

ويورد (Wheelen & Hunger, 2006: 901) مجالات الأداء المالي كالآتي:

- الربحية: توجد هناك مؤشرات عديدة لقياس هذا المجال ممثلة بنسب الربحية والتي تقيس فاعلية الإدارة في توليد الأرباح، وتستخدم أيضاً للحكم على كيفية كفاءة استخدام المنظمة لموجوداتها، ومن أهم هذه النسب هامش الربح الإجمالي **Cross Profit Margin**، وهامش الربح التشغيلي **Operating Profit Margin**، وهامش الربح الصافي **Net Profit Margin**، والعائد على الاستثمار **Return On Investment**، والعائد على حق الملكية **Return On Equity**.
- المركز السوقي: ويتمثل بالحصة السوقية التي تشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة.
- الإنتاجية، وتعنى العلاقة بين مخرجات المنظمة من سلع وخدمات وبين مدخلاتها وتعد الإنتاجية مقياساً لمدى الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقات مادية وبشرية متاحة للمنظمة بما يكفل لها تحقيق أهدافها.

- قيادة المنتجات، وتتمثل بقيام الإدارات الرئيسة بالمنظمة بتقويم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها.
- تنمية الأفراد واتجاهات العاملين، والمشار إليه بوصفه مجال أداء رئيسي تسعى المنظمات لقياسه عن طريق تجميع تقارير متنوعة لتقويم الأسلوب الذي تتبعه المنظمة في سد الاحتياجات الحالية والمستقبلية من القوى العاملة، كما يتم قياس إتجاهات العاملين نحو المنظمة مباشرة بواسطة بحوث الاتجاهات وبطريق غير مباشر عن طريق بيانات الغياب ودوران العمل.
- المسؤولية العامة، وفي هذا المجال تضع المنظمة مقاييس تلائم طبيعتها وبيئتها المحيطة بهدف تقويم مدى نجاحها في تحمل مسؤولياتها نحو العاملين والموردين والمجتمع.
- الموازنة بين أهداف المدى القصير والمدى الطويل، وهنا تقوم المنظمة بإجراء دراسة متعمقة بشأن التداخل بين مجالات الأداء الرئيسية للتأكد من أن الأهداف الحالية لم يتم تحقيقها على حساب الأرباح والاستقرار في المستقبل.

يعتمد مفهوم الأداء المالي على عملية التحليل المالي التي تعرف على أنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها لتحديد قوة وضعف المنظمة، حيث تستخدم النسب المالية بصفة رئيسة في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء السابق بالحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الانحراف (**Moyer,et..al, 1988:318**). أما (**Cooley & Roden,1988:583**) فقد نظرا للتحليل المالي في كونه يمثل تخميناً كلياً لجميع عمليات المنظمة من خلال مقارنة أرباحها وأنشطتها الماضية مع أدائها وأرباحها الحالية وكذلك مع أداء المنظمات الأخرى العاملة في نفس الصناعة. ويرى (الشماع، **1992: 83**) بأن التحليل المالي يسهم في تعظيم قيمة المنظمة

من خلال القيام بتشخيص الإيجابيات (نقاط القوة) والسلبيات (نقاط الضعف) في أدائها الماضي لغرض تعزيز الإيجابيات ومعالجة السلبيات، وتستطيع الإدارة المالية استخدام المؤشرات المالية في عملية التشخيص واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الأداء ورفع مستواه.

أما (عباس، **1994: 61**) فإنه يرى بأن التحليل المالي عبارة عن عمليات البحث والتطوير والتحري التفصيلي عن المعلومات التي تفصح عن مضمون العلاقات التي تربط بين بنود الميزانية العمومية وكشف الدخل وتفسير أسباب نشوء هذه العلاقات.

يتضح من التعاريف أعلاه أن التحليل المالي يجري في الغالب باستخدام النسب والمؤشرات المالية، ويقسم كُتاب الإدارة المالية هذه النسب والمؤشرات المالية إلى مجاميع تركز كل منها على جانب أدائي مالي معين (**Foster,1986:109-110**) ، (**Keowen,et..al,1985:144**)، وهذه المجاميع هي:

أ. نسب الربحية، وتقيس كفاءة وفاعلية المنظمة في توليد الأرباح من خلال استخدام أصولها بكفاءة.

ب. نسب السيولة، وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

ج. نسب النشاط أو إدارة الموجودات، والمستخدمة في قياس فاعلية المنظمة في إدارة موجوداتها واستخدام مواردها.

د. نسب الرافعة أو إدارة المديونية، وتؤشر درجة تمويل المنظمة من خلال الدين للغير أو عملية التوازن بين الملكية والديون.

٥. **نسب سوق الأوراق المالية، وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنظمة على تحقيق أداء عالٍ يرفع من القيمة السوقية لأسهمها.**

ويوضح الجدول (2 - 3) مجاميع هذه النسب ومكوناتها وكيفية حسابها

جدول (2 - 3)

مجاميع النسب المالية وكيفية حسابها

نسب الربحية			نسب السيولة السريعة			نسب النشاط			نسب المديونية		
النسبة	المعادلة	المدلول	النسبة	المعادلة	المدلول	النسبة	المعادلة	المدلول	النسبة	المعادلة	المدلول
هامش الربح المتحقق	هامش الربح / المبيعات	%	نسبة التداول	الموجودات المتداولة / المطلوبات المتداولة	T	دوران المخزون	تكلفة المبيعات / المخزون	T	المطلوبات المتداولة إلى إجمالي المطلوبات	المطلوبات المتداولة / إجمالي المطلوبات	%
هامش الربح التشغيلي	هامش الربح / المبيعات	%	النسبة السريعة	م.م – المخازن / المطلوبات المتداولة	T	دوران الموجودات المتداولة	المبيعات / الموجودات المتداولة	T	المطلوبات المتداولة إلى إجمالي الموجودات	المطلوبات المتداولة / إجمالي الموجودات	%
هامش الربح الصافي	صافي الربح بعد الضرائب / تكلفة المبيعات	%	الموجودات المتداولة إلى إجمالي الموجودات	الموجودات المتداولة / إجمالي الموجودات	%	دوران الموجودات الثابتة	تكلفة المبيعات / الموجودات الثابتة	T	إجمالي المطلوبات إلى إجمالي الموجودات	إجمالي المطلوبات / إجمالي الموجودات	%
العائد على الإستثمار	صافي الربح بعد الضرائب / إجمالي الموجودات	%	رأس المال العامل إلى إجمالي الموجودات	م.م – ط.م / إجمالي الموجودات	%	دوران الموجودات الكلية	تكلفة المبيعات / إجمالي الموجودات	T	حق الملكية إلى المطلوبات طويلة الاجل	حق الملكية / المطلوبات طويلة الاجل	T
العائد على حق الملكية	صافي الربح بعد الضرائب / حق الملكية	%				الأرباح قبل الضرائب إلى إجمالي الموجودات	صافي الربح قبل الضرائب / إجمالي الموجودات	%	حق الملكية إلى الموجودات الثابتة	حق الملكية / الموجودات الثابتة	%
صافي الربح إلى إجمالي المطلوبات	صافي الربح بعد الضرائب / إجمالي المطلوبات	%				المبيعات إلى حق الملكية	المبيعات / حق الملكية	%	عدد مرات إكتساب الفائدة	صافي الربح قبل الضرائب / الكلف المالية	T
الأرباح المحتجزة إلى إجمالي المطلوبات	الأرباح المحتجزة / إجمالي الموجودات	%							حق الملكية إلى إجمالي المطلوبات	حق الملكية / إجمالي المطلوبات	T
الأرباح قبل الضرائب إلى المطلوبات المتداولة	صافي الربح بعد الضرائب / المطلوبات المتداولة	%									

المصدر: من إعداد الباحث طبقاً لما عكسته الأدبيات

إن استخدام النسب المالية لأغراض تقييم أداء المنظمات قد أصبح من الأمور الواسعة الانتشار إلى درجة يمكن معها القول بأنه لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المنظمات ومراكزها المالية بدون استخدام النسب المالية بصورة أو بأخرى. وتعد النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي شيوعاً واستخداماً في تقييم الوضع المالي للمنظمة وفي قياس أدائها خلال فترة معينة من خلال إجراء مقارنات بين النسب المالية للمنظمة والنسب المالية لمنظمة مماثلة، كما وتمكن النسب المالية من مقارنة أداء المنظمة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء لديها (**Archer,et..al, 1979:538**).

إن استخدام النسب المالية في تقييم أداء المنظمات وتحليل مراكزها المالية يؤدي إلى تحديد الأثر المستقل لحجم الأرقام في القوائم المالية للمنظمات عند المقارنة بينها، وبالتالي تصبح عملية التقييم ذات معنى من خلال المعلومة التي يتم تركيبها من بيانات مستقلة ومطلقة تتمثل في بسط ومقام النسبة. إذ يسعى الكثير من الباحثين إلى تطوير النسب المالية بأسلوب علمي يعتمد على توضيح العلاقة بين هذه النسب وتركيزها في منظور واحد متكامل ضمن تغطية وتقييم كافة أوجه النشاط التي تقوم بها المنظمة.

ومن أبرز ما قام به الباحثون في مجال تطوير استخدامات النسب المالية هي محاولاتهم في معرفة أي من هذه النسب المالية أقدر من غيرها على تقييم قوة أو ضعف المنظمة، وأي هذه النسب التي إذا ما استخدمت مجتمعة يمكنها أن تعطي تنبؤاً دقيقاً عن نجاح أو تعثر المنظمة.

(2 - 5) : الدراسات السابقة العربية والأجنبية

(أ) العربية

- **دراسة (البستاني، 2005) بعنوان "القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز"**. هدفت الدراسة إلى القياس والإفصاح المحاسبي واقتراح مجموعة من النماذج في الشركة عينة البحث وتحليل العلاقة بين كلف النوعية وبيان تأثيرها على كلف الإنتاج النهائية في الشركة العامة لتعبئة الغاز. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، أبرزها الاعتماد في الشركة عينة البحث طريقة التوزيع التنازلي في توزيع كلف الأقسام الخدمية بدلاً من طرقة التوزيع التبادلي ولذلك فإن أغلب عناصر كلف النوعية تظهر ضمن كلف النوعية وليست جميعها. و عدم ظهور عناصر كلف النوعية في السجلات المالية للشركة بشكل منفصل وغيرها وغير مدرجة في الدليل المحاسبي وليست جميعها. وتتمثل عناصر كلف النوعية بالشركة عينة البحث بكلف (الصنع، والتقويم، والفشل الداخلي) ولا توجد معلومات عن كلف الفشل الداخلي. ولاتوجد أسس قياس محاسبي معتمدة لقياس كلف النوعية بالشركة. ولا يوجد نظام واضح للإفصاح عن كلف النوعية وقياسها بالشركة. ولا تتضمن القوائم المالية للشركة أية معلومات عن كلف النوعية أوجهود الإدارة في إجراءات مراقبة النوعية كما يتضمنها التقرير السنوي للإدارة أيضاً.

- **دراسة (استيتية، 2005) بعنوان "تكاليف الجودة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الاردن"**. هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين عناصر إدارة الجودة الشاملة وتكاليف الجودة لمصانع الأدوية وتوزيع التكاليف لهذه المصانع. ومعرفة متوسط

تكلفة للجودة للشركات الدوائية الأردنية كنسبة من المبيعات السنوية لها وذلك لمعرفة مدى فاعلية مختلف نشاطات الجودة في هذه الشركات والعمل على خفض قيمة هذه التكاليف وذلك لتحسين مركزها التنافسي وزيادة ربحيتها، بالإضافة على التوزيع الحالي لتكاليف الجودة، واقتراح التوزيع المفضل لتكاليف الجودة. يتألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات العاملة في قطاع الصناعة الدوائية في الأردن والبالغ عددها **17** شركة وذلك حسب الإحصائية المتوافرة لدى غرفة صناعة عمان، ولكن الدراسة شملت **16** شركة فقط وتم استبعاد شركة واحدة لعدم وجود قسم رقابة على الجودة فيها. واعتمدت الدراسة على أسلوب المسح الشامل لجميع أفراد مجتمع الدراسة، والذين يتمثلون في مديري أقسام الجودة في الشركات موضع الدراسة. وقد تم توزيع **16** استبانة على دوائر الجودة في هذه المصانع. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مصانع الأدوية في الأردن بعناصر إدارة الجودة الشاملة مجتمعة أو منفردة وتكاليف الجودة لهذه المصانع.

- **دراسة (طلفاح ،2002) بعنوان "تحليل تكاليف السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة".** هدفت الدراسة إلى تحليل تكاليف السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية. ومن ثم تطوير أنموذج يضم التكاليف المتعلقة بالنوعية ومن ثم تطبيق هذا الأنموذج على مؤسسة صناعية لتقدير تكاليف النوعية في المؤسسة. وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة. وقد تم اختيار شركة بترا للصناعات الهندسية لتطبيق هذه الدراسة وتم اختيار أحد منتجاتها وهو المنتج **P25 IIp** لتقدير تكاليف النوعية عليه. حيث قام الباحث بتقدير تكاليف الانتاج للمنتج وذلك من خلال تحليل العمليات والنشاطات الإنتاجية ونشاطات النوعية على خطوط الانتاج وقياس الزمن

الفعلي المستغرق في هذه النشاطات وقد قام الباحث أيضاً بجمع البيانات الواردة في سجلات الشركة المحاسبية من الرواتب والأجور والمصاريف والاستهلاكات وتحليلها ومن ثم تقسيمها على النشاطات لتقدير التكاليف. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن تكاليف التقييم تحتل النسبة الأكبر من بين تكاليف النوعية في حين جاءت تكاليف الفشل بالمرتبة الثانية، حيث أن نسبة الفشل الداخلي والخارجي كما بلغت **45**%، وهي أقل من نسبة تكاليف التقييم والتي تساوي **53.5**%. أما بالنسبة لتكاليف الوقائية فقد كانت النسبة الأقل من بين هذه النسب.

(ب) الأجنبية

- **دراسة** (**Suhansa, 2009**) **بعنوان** " **Comparative Analysis of Quality Costs and Organization Sizes in the Manufacturing Environment** ". هدفت الدراسة إلى تحليل ومقارنة أنواع تكاليف الجودة بين الشركات متوسطة وصغيرة الحجم والشركات كبيرة الحجم. تكونت عينة الدراسة من **63** مستجيباً من مديري الجودة العاملين في الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات دالة معنوياً بن تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي بين الشركات متوسطة وصغيرة الحجم والشركات كبيرة الحجم، إلا أن هناك اختلافاً في تكاليف الفشل الخارجي.

- **دراسة** (**Omurgonulsen, 2009**) **بعنوان** " **A research on the measurement of quality costs in the Turkish food manufacturing industry**". هدفت الدراسة إلى قياس تكاليف الجودة في مصانع الأغذية التركية. بالإضافة إلى اختبار العلاقة بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة في سبعة مصانع أغذية تركية للفترة ما بين **2000 – 2005**. وقد توصلت الدراسة إلى أن

التكاليف الملائمة ازدادت بمقدار **1%** وأن التكاليف غير الملائمة إنخفضت بنسبة **0.83%**، وهو ما يشير إلى أن نموذج تكاليف الجودة التقليدي ملائم من الناحية العملية لقياس تكاليف الجودة.

- **دراسة** (**Weinstein, et..al, 2009**) **بعنوان** " **Costs of quality and maintenance: Improvement approaches**". هدفت الدراسة إلى تحليل تكاليف جودة الصيانة في منظمات ربحية بالولايات المتحدة الأمريكية. وتم الاعتماد على على نظام تكلفة الصيانة بتحليل تكاليف جودة الصيانة. الذي يساعد على فتح اتصالات بين الإدارة العليا ووظيفة الصيانة. وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام وفر قنوات جديدة للاتصال لتوضيح أفضل الممارسات وتنسيق الجهود في إدارة الجودة وتحسين جودة الصيانة بما يقلل من تكاليف الجودة.

- **دراسة** (**Omachonu, et..al, 2008**) **بعنوان** " **The relationship between quality and quality cost for a manufacturing company**". هدفت الدراسة إلى اختبار علاقة مكونات تكاليف الجودة (تكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي؛ وتكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية). في مدخلات المصانع من المواد الأولية والمكائن. بالإضافة إلى تحليل المتغيرات التي تؤثر على جودة بيئة التصنيع. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية وتكاليف الفشل. وأن العلاقة بين تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية والجودة إيجابية. وأن تكاليف الفشل ترتبط بشكل سلبي بالجودة. بالإضافة إلى أن عملية التحليل بينت أن هناك علاقة إيجابية بين تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية وجودة مدخلات المواد الأولية والمكائن.

- **دراسة** (**Uyar, 2008**) **بعنوان** " **An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies**". هدفت الدراسة إلى فحص إلى أي مدى تقوم المصانع التركية بتنفيذ

نظام تكاليف الجودة. تم توزيع (**500**) استبانة على الشركات الصناعية في تركيا المسجلة لدى غرفة صناعة اسطنبول في عام **2005**. وقد توصلت الدراسة إلى أن ما نسبته **49.5**% من الشركات المستجيبة حالياً تقوم بتنفيذ نظام تكاليف الجودة. بالإضافة إلى أن الاعتماد على نظام تكاليف الجودة في هذه المصانع يعمل على معالجة شكاوى العملاء، وانخفاض تكاليف الفشل وزيادة حجم المبيعات.

- **دراسة** (**Walsh & Antony, 2008**) **بعنوان** " **An assessment of quality costs within electronic adverse incident reporting and recording systems: A case study**". هدفت الدراسة إلى اختبار التحديات التي تواجه تطبيق نظام تكاليف الجودة. بالإضافة إلى تحديد أهم العوامل المهمة لتطبيق نظام تكاليف الجودة. وقد توصلت الدراسة إلى تطبيق نظام تكاليف الجودة يتطلب من المنظمات توعية العاملين لديها بأهمية نظام تكاليف الجودة بالإضافة إلى طرق حساب تكاليف الجودة والعمل على تخفيضها.

- **دراسة** (**Mohandas & Sankaranarayanan, 2008**) **بعنوان** " **Cost of Quality Analysis: Driving Bottom-line Performance**". هدفت الدراسة إلى وصف الجهود المبذولة للتنبؤ بتكاليف الجودة في المصانع والتوجيه المحتمل لهذه التكاليف على الأداء في الهند. وقد توصلت الدراسة إلى أن تخفيض تكاليف الجودة تؤدي إلى تحسين الأداء في المصانع الإنتاجية في مدينة نيودلهي في الهند.

- **دراسة** (**Vanden & Wing, 2007**) **بعنوان** " **Accounting for quality: Issues with modeling the impact of R & D on economic growth and carbon emissions in developing economics**". هدفت الدراسة إلى وضع نموذج تحليلي لتوضيح الكفاءة والتحسين الناتج عن تبني

مضامين محاسبة الجودة. بالإضافة إلى التحسين الحادث نتيجة تبني مضامين الجودة في البحث والتطوير. وقد توصلت الدراسة إلى ان الموازنة بين مضامين محاسبة الجودة ستؤدي إلى تحسين أعمال الشركة وبالتالي منتجاتها بما يحقق أداء عالياً للمؤسسة.

- **دراسة (Gilbert & Bell, 2007) بعنوان "The Effectiveness of Test in Controlling Quality Costs: A Conformability Analysis Based Approach".** هدفت الدراسة إلى اختبار مدى الزيادة في تكاليف الجودة في الأنظمة الإلكترونية في المصانع. بالإضافة إلى تقديم طريقة عملية لاستخدامها في حساب تكاليف الجودة. وقد توصلت الدراسة الى أن عدم اللجوء إلى طريقة أو نظام معين لحساب تكاليف الجودة سيؤدي إلى زيادة تكاليف الجودة سواء الداخلية منها أو الخارجية بالإضافة إلى زيادة تكاليف التقييم والوقاية لعدم القدرة على تحديد مناطق الخلل.

- **دراسة (Lari, 2004) بعنوان " Meausring the Performance of Processes using cost of quality".** هدفت الدراسة إلى اقتراح أنموذج لنظام دعم القرار والذي يمكن من حساب وتكامل تكاليف الجودة مع العمليات التشغيلية، بالإضافة إلى استخدام نظام مستند على المعرفة لاتخاذ الاجراءات التصحيحية والتي من خلالها يمكن تحسين أداء المنظمات. أجرت الدراسة على عينة من المصانع في الولايات المتحدة الأمريكية بولاية ميشغان. وقد توصلت الدراسة إلى أن تخفيض تكاليف الجودة يحسن من أداء تلك المصانع المالي والتشغيلي.

- **دراسة (Lin & Johnson, 2004) بعنوان " An exploratory study on accounting for quality management in China"".** هدفت الدراسة إلى تقديم نتائج دراسة مسحية تم القيام بها في بيئة الأعمال الصينية تتعلق بمحاسبة الجودة. وقد تكونت عينة الدراسة من **220** مديراً ورئيس

قسم مسؤولين عن الجودة في مؤسساتهم. وقد توصلت الدراسة إلى ان هناك إدراك لدى المديرين والمحاسبين الصينين لأهمية محاسبة الجودة في شركاتهم للنمو والبقاء. وان هناك دعم كبير لتطبيق المبادئ الرئيسة لمحاسبة الجودة في شركاتهم. بالإضافة إلى أن هناك علاقة بين تطبيق محاسبة الجودة والأداء المالي وغير المالي في شركاتهم.

- **دراسة (David, 1997) بعنوان " Achieving a balanced quality portfolio: The relative costs of quality control and enhancement schemes ".** هدفت الدراسة إلى توضيح المقصود بتكاليف الجودة بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه هذه التكاليف في تعزيز وتحسين مخططات العمل. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك دوراً كبيراً لتكاليف الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي في تعزيز مخططات العمل بالإضافة إلى الدور الكبير الذي تلعبه تكاليف الفشل الخارجي في تعزيز عمليات المؤسسات الداخلية.

(2 - 6) : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

إن الدراسة الحالية من الدراسات العربية القليلة التي تتناول تكاليف الجودة، إذ إن معظم الدراسات السابقة قد ركزت على كلف الجودة، بينما اعتمدت هذه الدراسة على كلف الجودة المتعارف عليها وهي كلف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي والخارجي. كذلك فقد تناولت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه كلف الجودة في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

(3 - 1) : المقدمة

(3 - 2) : منهجية الدراسة

(3 - 3) : مجتمع الدراسة وعينتها

(3 - 4) : أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

(3 - 5) : المعالجة الإحصائية المستخدمة

(3 - 6) : صدق أداة الدراسة وثباتها

(3 - 1): المقدمة

تُعد المنهجية، حلقة الربط بين ما هو متحقق من تراكم معرفي نظري، وتطبيقي، وبين إمكانية تجسيد ذلك التراكم في حياة منظمات الأعمال، واقعاً وحاضراً، ومستقبلاً. ويعتمد تحديد مسارات المنهجية، على ما يتيسر من ذلك التراكم، والذي ينبغي أن يخضع للانتقاء والاختبار في المنظمة بهدف التحقق من إمكانية استخدامها في أعمال ونشاطات المنظمة ضمن رؤية حالية، ومستقبلية.

(3 - 2): منهجية الدراسة

تتألف هذه الدراسة من جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري سيتم التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يهدف من خلاله التعرف على دور تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية. وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي، كما سوف تتبع الباحثة المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات.

(3 - 3): مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من جميع شركات تصنيع الأدوية الأردنية والبالغ عددها (**25**). أما عينة الدراسة فتكونت من كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات الأدوية البشرية الأردنية والبالغ عددهم (**89**). بالإضافة إلى مديري الإنتاج والجودة العاملين في تلك الشركات والبالغ عددهم (**50**).

وتم توزيع الاستبانات المخصصة لتحقيق أهداف الدراسة وتم استرجاع ما مجمله (**75**) استبانة من الاستبانات المخصصة للمديرين الماليين والمحاسبين بنسبة بلغت (**84%**)، وكانت جميعها صالحة للتحليل. أما الاستبانة المخصصة لمديري الإنتاج والجودة فقد استردت بأكملها وكانت جميعها صالحة للتحليل. والجدول (**3 ــ 1**) يبين المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

يبين الجدول (**3 ــ 1**) كان لها أثر كبير في فهم أفراد العينة لأسئلة الاستبانة والإجابة عنها بموضوعية وذلك من خلال مدة الخدمة في الوظيفة الحالية والمستوى التعليمي. حيث تبين أن ما نسبته (**45%**) من أفراد عينة الدراسة من الماليين والمحاسبين هم ممن يحملون درجة البكالوريوس في اختصاصاتهم، فيما تبين أن ما نسبته (**56%**) من أفراد عينة الدراسة من مديري الإنتاج والجودة يحملون درجة الماجستير في اختصاصاتهم. وهذا يدل على الكفاءة العلمية لأفراد عينة الدراسة. وما يتعلق بمتغير مدة الخدمة في الوظيفة الحالية فقد أظهرت النتائج أن (**44%**) من مديري المالية والمحاسبين لديهم خبرة عملية في وظائفهم الحالية تتراوح من **5** - أقل من **10** سنوات، وأن ما نسبته (**42%**) من مديري الإنتاج والجودة تتراوح خبرتهم من **10** سنوات - **15** سنة. وهذا يظهر توزيع أفراد العينة على مستويات الخبرة

العملية بشكل جيد. وما يرتبط بمدة الخدمة في الوظيفة الحالية فقد أظهرت النتائج أن (**56**%) من أفراد عينة الدراسة من مديري الإنتاج والجودة لديهم خبرة تتراوح من **5** ولغاية **15** سنة، وهو ما يؤشر الخبرة الطويلة لهذه الفئة في عملها وهو ما يعكس المستوى المنخفض لمعدلات دوران العمل. وأن (**64**%) من أفراد عينة الدراسة من المديرين الماليين والمحاسبين لديهم خبرة تتراوح من **5** ولغاية **15** سنة، وهو أيضاً ما يعكس الخبرة الطويلة في المجال المالي والمحاسبي لهذه الفئة وبنفس السياق تؤشر هذه النسبة المستوى المنخفض لمعدلات دوران العمل.

جدول (3 - 1)

وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	المديرين الماليين والمحاسبين		مديري الإنتاج والجودة	
			التكرار	النسبة المئوية (%)	التكرار	النسبة المئوية (%)
1	العمر	أقل من 30 سنة	16	21	2	4
		من 30 - 40 سنة	25	33	31	62
		من 41 - 50 سنة	28	37	14	28
		51 سنة فأكثر	6	9	3	6
2	المستوى التعليمي	ثانوية عامة فما دون	-	-	-	-
		دبلوم كلية مجتمع	8	11	-	-
		بكالوريوس	34	45	13	26
		دبلوم عالٍ	13	17	8	16
		ماجستير	18	24	28	56
		دكتوراه	2	3	1	2
3	مدة الخدمة في الوظيفة الحالية	أقل من 5 سنوات	16	21	19	38
		من 5 - أقل من 10 سنوات	33	44	9	18
		من 10 سنوات - 15 سنة	15	20	19	38
		15 سنة فأكثر	11	15	3	6
4	مدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية	أقل من 5 سنوات	8	11	6	12
		من 5 - أقل من 10 سنوات	31	41	10	2
		من 10 سنوات - 15 سنة	26	35	28	56
		15 سنة فأكثر	10	13	6	12

(3 - 4) : أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

لغرض الحصول على البيانات والمعلومات لتنفيذ مقاصد الدراسة، تم اعتماد الأدوات الآتية:

1. المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من الدراسات، والمقالات، والرسائل الجامعية، والكتب العلمية الأجنبية والعربية المتخصصة بموضوع الدراسة.

2. الاستبانة، وهي أداة قياس تم الاعتماد في تصميمها على آراء مجموعة من الكتاب والباحثين في مجال الموضوع للحصول على البيانات الأولية والثانوية اللازمة لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة، وروعي فيها جعل التابع واعياً لهدفها، ومكوناتها، ودقتها، ووضوحها، وتجانسها، ووحدة اتجاه حركة المقياس ونوعه بالشكل والطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات الدراسة، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم القيام بتطوير استبانتين، خصصت الأولى لمديري الإنتاج والجودة، فيما كانت الثانية لمديري المالية والمحاسبين. وتضمنتا أسئلة ذات اختيارات متعددة وقد وقعت الاستبانة المتعلقة بمديري الإنتاج والجودة في جزأين، هما:

(**أولاً**) بيَن القسم الأول متغيرات تتعلق بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من خلال (**4**) فقرات، والمتضمنة (العمر؛ والمستوى التعليمي، ومدة الخدمة في الوظيفة الحالية ؛ ومدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية).

(**ثانياً**) بيَن القسم الثاني الأسئلة ذات العلاقة بتكاليف الجودة عبر (**4**) أبعاد رئيسة لقياسها و (**29**) سؤالاً.

أما ما يتعلق بالاستبانة المخصصة لمديري المالية والمحاسبين فقد تكونت من جزأين أيضاً، الأول منها تعلق بالخصائص الديمغرافية من خلال (العمر؛ والمستوى التعليمي، ومدة الخدمة في

الوظيفة الحالية ، ومدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية). والثاني ارتبط بالأداء المالي عبر (4) أبعاد رئيسة لقياسها و (14) سؤالاً.

واتخذ مقياس تكاليف الجودة الشكل التالي:

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
5	4	3	2	1

فيما اتخذ مقياس الأداء المالي الشكل التالي:

اكثر من 30%	من 21 – 30%	من 11 – 20%	من 1 – 10%	اقل من 1%
مرتفع جداً	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جداً

أي أنه إذا كان معدل الزيادة أكثر من 30% وعلى سبيل المثال بمعدل العائد على الاستثمار فهذا يشير إلى أن درجة الزيادة كانت بشك مرتفع جداً.

(3 - 5): المعالجة الإحصائية المستخدمة

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها سوف تقوم الباحثة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار الاتساق الداخلي Cronbach Alpha للتحقق من ثبات الاستبانة
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية.
- اختبار T لعينتين مستقلتين غير مترابطتين.

- مستوى الأهمية، الذي تم تحديده طبقاً للمقياس الآتي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}}$$

$$\frac{5-1}{3} = \frac{4}{3} = 1.33$$

وبذلك تكون الأهمية المنخفضة من **1** – أقل من **2.33**

والأهمية المتوسطة من **2.33** – **3.66**

والاهمية المرتفعة من **3.67** فأكثر.

(3 - 6): صدق أداة الدراسة وثباتها

أ) الصدق الظاهري

تطلب التحقق من الصدق الظاهري للمقياس الاستعانة بالمحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصين في علوم المحاسبة والإدارة، بقصد الإفادة من خبرتهم في اختصاصاتهم، مما جعل المقياس أكثر دقة وموضوعية في القياس.

وقد بلغ عدد المحكمين (**6**)، وبلغت نسبة الاستجابة الكلية (**100%**)، ينظر الملحق (**2**).

ب) ثبات أداة الدراسة

من أجل البرهنة على أن الاستبانة تقيس العوامل المراد قياسها، والتثبت من صدقها، لجأت الباحثة إلى اجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس، حيث تم تقييم تماسك

المقياس بحساب **Cronbach Alpha**. حيث أن أسلوب كرونباخ ألفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة لذلك فإن معامل **Alpha** يزود بتقدير جيد للثبات. وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذه الطريقة، طبقت معادلة **Cronbach Alpha** على درجات أفراد عينة الثبات. وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة **Alpha** لكن من الناحية التطبيقية يعد (**Alpha ≥ 0.60**) معقولا في البحوث المتعلقة بالإدارة والعلوم الإنسانية (**Sekaran, 2003**). انظر الجدول (**3 ـ 2**).

الجدول (**3 ـ 2**)

معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)

الرقم	البعد	قيمة (α)ألفا
1	تكاليف الوقاية	76.6
2	تكاليف التقييم	69.1
3	تكاليف الفشل الداخلي	74.4
4	تكاليف الفشل الخارجي	83.3
	تكاليف الجودة	91.3
1	العائد على الاستثمار	73.7
2	العائد على حق الملكية	72.9
3	هامش الربح من العمليات	77.6
4	مجمل الربح المتحقق	73.8
	الأداء المالي	79.9
	الاستبانة ككل	86.3

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة بصورة عامة بمعامل ثبات عالٍ على قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة وفقاً لـ (**Sekaran, 2003**). حيث يتضح من الجدول (**3 ـ 2**)

أن أعلى معامل ثبات أبعاد الاستبانة الأولى حققته تكاليف الفشل الخارجي بقيمة (**83.3**)، يليه مباشرة تكاليف الوقاية بقيمة (**76.6**). فيما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات بالاستبانة الأولى كانت لتكاليف التقييم بقيمة (**69.1**). أما ما يتعلق بالاستبانة الثانية فقد كانت أعلى قيمة للثبات لبعد هامش الربح من العمليات بقيمة (**77.6**) وأدنى قيمة كانت لبعد العائد على حق الملكية بقيمة (**72.9**) وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الاستبانة نتيجة تطبيقها.

الفصل الرابع

نتائج التحليل واختبار الفرضيات

(4 - 1): المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية التي أفرزتها الاستبانة، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول تكاليف الجودة ودورها في تحسين الأداء المالي، وتم استخدام النسب المئوية والأوساط الحسابية لتقدير المستويات، والانحرافات المعيارية. وقد تم عرض النتائج عبر محورين رئيسين تغطي متغيرات الدراسة، وفقاً للآتي:

الإجابة عن أسئلة الدراسة

اختبار فرضيات الدراسة

(4 - 2): الإجابة عن أسئلة الدراسة

السؤال الاول: ما مستوى جودة التصنيع في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية ؟ للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بتجزئته إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

السؤال الفرعي الأول: ما مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية؟

للاجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (4 – 1).

جدول (4ـــ1): مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف الوقاية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
1	تعى إدارة الشركة أهمية تكاليف تجهيز وتنفيذ برامج التدريب المتعلقة بالجودة	4.19	0.61	3	مرتفعة
2	تهتم إدارة الشركة بتكاليف صيانة ومعايرة أجهزة القياس والاختبار للحفاظ على دقتها	4.19	0.65	3	مرتفعة
3	تؤكد إدارة الشركة على تكاليف دراسات قدرات العمليات الإنتاجية	4.28	0.63	1	مرتفعة
4	تلتزم إدارة الشركة بمبدأ تخطيط التفتيش للعمليات الإنتاجية والمنتجات	4.23	0.53	2	مرتفعة
5	تؤكد إدارة الشركة أن منتجاتها مطابقة لإحتياجات فئات المتعاملين	4.09	0.72	4	مرتفعة
6	تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر	3.47	1.09	8	متوسطة
7	تُقيم إدارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر	3.79	0.87	6	مرتفعة
8	تهتم إدارة الشركة بتقييم تنفيذ النشاطات في خطتها الشاملة للجودة	3.85	0.83	5	مرتفعة
9	تدعم الإدارة العليا للشركة تكاليف برامج ضمان الجودة وبشكل مستمر	3.65	0.83	7	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.97	0.45		

يشير الجدول (4 ـــ 1) إلى مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.47 ـ 4.28)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية البالغ (3.97). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "تؤكد إدارة الشركة على تكاليف دراسات قدرات العمليات الإنتاجية" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.28) وإنحراف معياري بلغ (0.63) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر" على المرتبة الثامنة

والأخيرة بمتوسط حسابي (**3.47**) وانحراف معياري بلغ (**1.09**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية مرتفعاً.

وترى الباحثة أن هذا مؤشر واضح ومن خلال استجابات أفراد عينة الدراسة ان هناك إهتماماً عالياً بتكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية البشرية في الأردن حيث أن شركات تصنيع الأدوية مجتمع الدراسة تتحاشى حدوث مشاكل الجودة في المنتجات من خلال الإنفاق لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات.

السؤال الفرعي الثاني: ما مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية؟

للاجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (**4ـ2**).

جدول (4ـ2): مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
10	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تفتيش واختبارات المواد المشتراة والتي ستدخل في عملية التصنيع وذلك لضمان مطابقتها للمواصفات المحددة	3.63	0.96	4	متوسطة
11	تعتمد إدارة الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية	4.01	0.53	1	مرتفعة
12	تقوم الإدارة العليا في الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي للمنتجات قبل القيام بعملية توريدها	3.88	0.77	2	مرتفعة
13	تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة	2.85	1.05	6	متوسطة
14	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تجميع ومعالجة بيانات التفتيش والاختبار التي تستخدم لتقييم العمل	3.68	0.93	3	مرتفعة
15	تتحمل الشركة التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها	3.44	0.99	5	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.58	0.56		

يشير الجدول (4 ـ 2) الى مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.85 ـ 4.01)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية البالغ (3.58). إذ جاءت الفقرة التي تنص على "تعتمد الإدارة في الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي

(**4.01**) وانحراف معياري بلغ (**0.53**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة" على المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي (**2.85**) وانحراف معياري بلغ (**1.05**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية متوسط.

وهو ما يشير إلى أن الشركات مجتمع الدراسة تعي أهمية هذا النوع من التكاليف إلا أنها لا تقوم بتطبيقه بشكل كبير حيث إذ إن إدارة هذه الشركات لا تهتم بشكل كبير بالتكاليف المخصصة للتفتيش على المواد الاولية، بالإضافة إلى أنها لا تتحمل تكاليف الوحدات المعيبة أثناء عملية الشحن.

السؤال الفرعي الثالث: ما مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (**4 ــ 3**).

جدول (4ــ3): مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
16	قدرت إدارة الشركة عدد الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة والتي لم تتمكن من معالجتها	3.84	0.72	3	مرتفعة
17	حددت إدارة الشركة تكلفة كل وحدة من الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	3.80	0.64	4	مرتفعة
18	حددت إدارة الشركة عدد الوحدات المعيبة والمنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة والتي تم إعادة تصنيعها	3.80	0.70	4	مرتفعة
19	قدرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	3.53	0.86	7	متوسطة
20	قدرت إدارة الشركة تكاليف الخردة والإصلاح نتيجة التوريدات والمنتجات غير المطابقة الواردة من الموردين	3.69	0.77	6	مرتفعة
21	قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف الفشل نتيجة القيام بعملية التخزين	4.20	0.57	1	مرتفعة
22	قدرت إدارة الشركة تكلفة بيع المنتجات بسعر أقل نتيجة لإحتوائها على عيب أو أكثر	3.96	0.53	2	مرتفعة
23	قامت إدارة الشركة بتقدير تكلفة إعادة الفحص والتفتيش للمنتجات التي تم إعادة إنتاجها وإعادة فحصها واختبارها	3.79	0.78	5	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.83	0.42		

يشير الجدول (4 ــ 3) إلى مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.53 ـ 4.20)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية البالغ (3.83). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف

الفشل نتيجة القيام بعملية التخزين" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (**4.20**) وانحراف معياري بلغ (**0.57**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "قدرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة" على المرتبة السابعة والأخيرة بمتوسط حسابي (**3.53**) وانحراف معياري بلغ (**0.86**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية مرتفعاً.

وهو طبيعي إذ إن الاهتمام بتكاليف الفشل الداخلي يمكنُ الشركات مجتمع الدراسة من تشخيص العيوب في المواد الأولية الموردة لها من قبل مختلف الموردين أو الذين تتعامل معهم وهو ما ينعكس بالنتيجة النهائية على رضا العملاء ممن يستخدمون منتجات هذه الشركات وبالتالي التأثير على الأداء المالي.

السؤال الفرعي الرابع: ما مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (**4ــ4**).

جدول (4ـ4): مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
24	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف استقبال وتبديل المنتجات المعيبة المرتجعة من المتعاملين خلال فترة الضمان	3.68	0.84	4	مرتفعة
25	تتحمل الشركة تكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للمتعاملين	3.65	0.91	5	متوسطة
26	تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين وذلك بسبب وجود عيوب فيها	4.31	0.72	1	مرتفعة
27	تتحمل الشركة تكلفة إرضاء المتعاملين عند حدوث مشكلات تتعلق بالمنتج	3.97	0.93	3	مرتفعة
28	تتحمل الشركة كافة التكاليف المنفقة بعد شحن المنتجات المعيبة إلى المتعاملين	4.01	0.80	2	مرتفعة
29	تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعينة	3.64	0.90	6	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.88	0.62		

يشير الجدول (4 ـ 4) إلى مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.64 ـ 4.31)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية البالغ (3.88). إذ جاءت الفقرة التي تنص على "تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين وذلك بسبب وجود عيوب فيها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري بلغ (0.72) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري

العام. فيما حصلت فقرة "تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعينة" على المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي (**3.64**) وإنحرافاً معيارياً بلغ (**0.90**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية مرتفع.

وهذا أيضاً وارد لأن الاهتمام بتكاليف الفشل الخارجي جزء لا يتجزأ من اهتمام الشركات الصناعية أو الخدمية بتكاليف الجودة إذ إن الاهتمام العالي بهذا النوع من التكاليف يحسن من سمعة الشركة على المدى البعيد من حيث الاستخدام لمنتجاتها. وبما ينعكس إيجاباً على أداء هذه الشركات المالي.

السؤال الثاني: ما مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي في السنوات الثلاث الأخيره (2006؛ 2007؛ 2008)؟ للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة بتجزئته إلى مجموعة من الاسئلة الفرعية:

السؤال الفرعي الأول: ما مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (**4 – 5**).

جدول (4ـــ5): مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث العائد على الاستثمار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
1	أحرزت الشركة تغيراً إيجابياً في معدل العائد على الاستثمار	3.62	1.18	5	متوسطة
2	حققت الشركة معدلاً عائداً على الاستثمار يتجاوز فيه الشركات المنافسه	4.08	0.67	1	مرتفعة
3	إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الاعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على الاستثمار	4.04	0.53	2	مرتفعة
4	إن صافي الأرباح بعد الضرائب للشركة حقق زيادة	3.76	0.87	4	مرتفعة
5	تقدر خسائر الشركة خلال الأعوام الثلاثة المذكوره	3.86	0.73	3	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.87	0.49		

يشير الجدول (4ـــ5) الى مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.62 ـ 4.08)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.87). إذ جاءت الفقرة التي تنص على "حققت الشركة معدل العائد على الاستثمار يتجاوز فيه الشركات المنافسه" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري بلغ (0.67) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "أحرزت الشركة تغيراً إيجابياً في معدل العائد على الاستثمار" على

المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (**3.62**) وانحراف معياري بلغ (**1.18**) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار في السنوات الثلاث الأخيرة (**2006؛ 2007؛ 2008**) مرتفع.

وهذا طبيعي إذ إن الاهتمام بتكاليف الجودة يعد مؤشراً نحو تحسين الأداء المالي وهو ما عكسته قيم المتوسطات الحسابية فيما يتعلق بالعائد على الاستثمار من وجهة نظر عينة الدراسة.

السؤال الفرعي الثاني: ما مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (**4ـ6**).

جدول (**4ـ6**): مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الأخيرة (**2006؛ 2007؛ 2008**)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث العائد على حق الملكية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
6	إحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في معدل العائد على حق الملكية	4.06	0.68	1	مرتفعة
7	حققت الشركة معدلاً عائداً على حق الملكية يتجاوز فيه الشركات المنافسه	3.92	0.80	2	مرتفعة
8	إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على حق الملكية؟	3.62	0.85	3	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.87	0.65		

يشير الجدول (4ـ 6) إلى مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.62 ـ 4.06)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.87). إذ جاءت الفقرة التي تنص على "إحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في معدل العائد على حق الملكية بنسبة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.06) وانحراف معياري بلغ (0.68) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على حق الملكية" على المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري بلغ (0.85) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفع.

وهذا دليل على أن الشركات مجتمع الدراسة تهتم بتكاليف الجودة إذ إن الاهتمام بهذه التكاليف حسن من مستوى العائد على حقوق الملكية ولذلك ظهر مستوى العائد على حقوق الملكية من وجهة نظر الشركات مجتمع الدراسة مرتفعاً.

السؤال الفرعي الثالث: ما مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (4ـ 7).

جدول (4ـــ7): مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث هامش الربح من العمليات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
9	أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في هامش الربح من العمليات بنسبة	3.90	0.95	1	مرتفعة
10	حققت الشركة هامش ربح من العمليات تتجاوز فيه الشركات المنافسه بنسبة	3.72	0.76	2	مرتفعة
11	إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في هامش الربح من العمليات	3.32	0.94	3	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.65	0.69		

يشير الجدول (4ـــ7) إلى مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.32 ـ 3.90)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.65). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في هامش الربح من العمليات" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري بلغ (0.95) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "إذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في هامش الربح من العمليات" على المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.32) وانحراف معياري بلغ (0.94) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام.

وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (**2006؛ 2007؛ 2008**) متوسطاً.

وهذا بديهي إذ إن زيادة الرقابة على تكاليف الجودة يؤدي إلى الإنفاق المتزايد من التكاليف الكلية وهو ما ينعكس على مقدار الربح التشغيلي العملياتي للشركات.

السؤال الفرعي الرابع: ما مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثة إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (**4ـ8**).

جدول (**4ـ8**): مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الأخيرة (**2006؛ 2007؛ 2008**)؟

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث مجمل الربح المتحقق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاهمية
12	أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في مجمل الربح المتحقق بنسبة	4.04	0.53	1	مرتفعة
13	حققت الشركة مجمل ربح تتجاوز فيه الشركات المنافسه بنسبة	3.86	0.73	3	مرتفعة
14	إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في مجمل الربح المتحقق	3.92	0.80	2	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.94	0.52		

يشير الجدول (**4ـ8**) الى مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الأخيرة (**2006؛ 2007؛ 2008**)، إذ تراوحت

المتوسطات الحسابية لها بين (3.86 ـ 4.04)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.94). إذ جاءت الفقرة التي تنص على "احرزت الشركة تغيراً ايجابياً في مجمل الربح المتحقق" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.04) وإنحراف معياري بلغ (0.53) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "حققت الشركة مجمل ربح تتجاوز فيه الشركات المنافسه" على المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.86) وإنحرافاً معيارياً بلغ (0.73) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفع.

وترى الباحثة أن هذه النتيجة منطقية، وذلك بسبب أن الاهتمام بتكاليف الجودة على المدى البعيد سيزيد من مستوى الرضا لدى المتعاملين مع الشركات وبالتالي زيادة الحصة السوقية لها، وهو ما ينعكس على إجمالي الربح المتحقق.

(3 - 4): اختبار فرضيات الدراسة

عملت الباحثة في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية، إذ تركزت مهمة هذه الفقرة على اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار الانحدار البسيط والمتعدد، وذلك كما يلي:

الفرضية الرئيسة

"لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول **(4_9)**.

جدول **(4_9)**

دور تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	تكاليف الجودة	3.82	0.447	34.180	0.814	0.000
	الاداء المالي	3.83	0.423			

يوضح الجدول **(4__9)** دور تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط **(81.4%)**. كما بلغت قيمة **T** المحسوبة **(34.180)** وهي دالة عند مستوى **($\alpha \leq 0.05$)** بالمقارنة مع قيمة **T** الجدولية البالغة

(**1.980**). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

وللتحقق من دور كل متغير من متغيرات تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، تم تقسيم الفرضية الرئيسة إلى أربع فرضيات فرعية، وتم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين لاختبار كل فرضية فرعية على حدة، وكما يلي:

HO_{1-1}: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (**4ـ10**).

جدول (4ـ10)

دور تكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	تكاليف الوقاية	3.97	0.450	13.081	0.731	0.000
	الأداء المالي	3.83	0.423			

يوضح الجدول (4ـ10) دور تكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (0.731). كما بلغت قيمة T المحسوبة (13.081) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الأولى، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

HO_{1-2}: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (**4ـــ11**).

جدول (**4ـــ11**)

دور تكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	تكاليف التقييم	3.58	0.560	23.103	79.501	0.000
	الأداء المالي	3.83	0.423			

يوضح الجدول (**4ـــ11**) دور تكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (**79.501**). كما بلغت قيمة **T** المحسوبة (**23.103**) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq$ **0.05**) بالمقارنة مع قيمة **T** الجدولية البالغة (**1.980**). وهذا يؤكد عدم

صحة قبول الفرضية الفرعية الثانية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

HO_{1-3}: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (**4ـ12**).

جدول (**4ـ12**)

دور تكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	تكاليف الفشل الداخلي	3.83	0.420	17.360	75.115	0.000
	الأداء المالي	3.83	0.423			

يوضح الجدول (**4ـــ12**) دور تكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (**75.115**). كما بلغت قيمة **T** المحسوبة (**17.360**) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq$ **0.05**) بالمقارنة مع قيمة **T** الجدولية البالغة (**1.980**). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الثالثة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

HO_{1-4}: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (**4ـــ13**).

جدول (4ــ13)

دور تكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الإرتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	تكاليف الفشل الخارجي	3.88	0.620	11.331	0.747	0.000
	الأداء المالي	3.83	0.423			

يوضح الجدول (4ــ13) دور تكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (0.747). كما بلغت قيمة T المحسوبة (11.331) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الرابعة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

والجدول (4 – 14) يلخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة

جدول (4 – 14)

ملخص نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	نتيجة اختبار الفرضيات الإحصائية		نتيجة الفرضية الصفرية
	T المحسوبة	T الجدولية	
الرئيسة: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	34.180*	1.980	رفض
الفرعية الأولى: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	13.081*	1.980	رفض
الفرعية الثانية: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	23.103*	1.980	رفض
الفرعية الثالثة: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	17.360*	1.980	رفض
الفرعية الرابعة: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	11.331*	1.980	رفض

* يكون الدور دالاً عند مستوى ($\alpha \leq$ **0.05**) فأقل

الفصل الخامس
مناقشة النتائج والتوصيات

(5 - 1): المقدمـــــة

(5 - 2): النتـــائج

(5 - 3): التوصيات

(5 - 1): المقدمـــة

كُرِّس هذا الفصل الذي يعد نهاية الجهد المبذول في إعداد هذه الدراسة لاستعراض أهم النتائج المستندة على ما تقدم من تحليل، وتفسير نظري، وهو ما تختص به فقرة النتائج. وفي ضوء النتائج تأتي التوصيات، ومن أجل الارتقاء لمبتغى هذه المقاصد، سيتألف هذا الفصل من فقرتين هما النتائج والتوصيات.

(5 - 2): النتـائج :

هدفت الدراسة الحالية إلى بيان دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

وقد أثارت الدراسة جملة من التساؤلات وقدمت أيضا فرضيات، وتوصلت إلى عدة نتائج ساهمت في حل مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها وفرضياتها، ويحاول الباحث هنا الإشارة إلى أبرز هذه النتائج:

1. إن مستوى جودة تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية مرتفع. وهذا يؤكد أن تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي والمرتبطة بالحد من معدل العيوب في المنتجات تلعب دوراً رئيساً في تحقيق التفوق للشركات عينة الدراسة وهو ما يعكس أن الشركات عينة الدراسة تلتزم بمبدأ التفتيش للعمليات

الإنتاجية ومنتجاتها. بالإضافة إلى أن الشركات مجتمع الدراسة تقوم بتحديد تكاليف الفحص النهائي قبل عملية التوريد.

2. أن مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية متوسط، وهو ما يبين أن الشركات مجتمع الدراسة تهتم بتكاليف التقييم إلا أن اهتمامها لا يكون بكل جزئياتها مثل التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها.

3. أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفع.

4. أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفع.

5. أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) متوسط.

6. أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الأخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفع.

7. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة **(0.05)**.

8. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة **(0.05)**.

9. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة **(0.05)**.

10.وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة **(0.05)**.

11.وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة **(0.05)**.

(5 - 3): التوصيات

وفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها من الإطار النظري للدراسة وكذلك من واقع التحليل الاحصائي للبيانات، تم الخروج بالتوصيات الآتية:

التوصيات المتعلقة بتكاليف الوقاية ، ويتم من خلال اهتمام إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر، ودعم الإدارة العليا للشركة لتكاليف برامج ضمان الجودة وبشكل مستمر.

التوصيات المتعلقة بتكاليف التقييم، ويتم من خلال اهتمام إدارة الشركات بتكاليف تفتيش وإختبارات المواد المشتراة والتي ستدخل في عملية التصنيع وذلك لضمان مطابقتها للمواصفات المحددة؛ وتأكيد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الإطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة؛ وتحمل الشركة التكاليف المرتبطة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها.

التوصيات المتعلقة بتكاليف الفشل الداخلي، ويتم من خلال قيام إدارة الشركة والمسؤولين المخولين بتقدير تكاليف إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة.

التوصيات المتعلقة بتكاليف الفشل الخارجي ، ويتم من خلال:

- تحمل الشركة لتكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات المباعة.
- قيام الشركة بتحمل كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملون عند استلام المنتجات المعيبة.

كما توصى الباحثة:

- بإجراء المزيد من الدراسات فيما يتعلق بتكاليف الجودة في المملكة الأردنية الهاشمية في قطاعات أخرى.
- إجراء دراسة تتعلق بأثر تكاليف الجودة على تحقيق التفوق المالي في الجامعات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع العربية

1. أبو نبعة، عبد العزيز ؛ فوزية، مسعد، (1998)، "إدارة الجودة الشاملة: المفاهيم والتطبيقات"، **مجلة الإداري**، السنة 20، العدد 74: 69 – 93.

2. استيتية، ديمه مصطفى اكرم، (2005)، "تكاليف الجودة الشاملة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الأردن"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.

3. البستاني، شذى محمد رضا حسين،(2005)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز"، **رسالة ماجستير غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونين، جامعة بغداد** .

4. البلبيسي، بدرية المعتز عبد الكريم،(2000)، "**إدارة الجودة الشاملة والأداء: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف التجارية في الأردن**"، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان: الأردن، الجامعة الأردنية.

5. بن عبود، علي أحمد،(2003)، "**إدارة الجودة الشاملة: مدخل متكامل لتطوير الأداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي**"، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، القاهرة: جمهورية مصر العربية، جامعة عين شمس.

6. جاريسون، ري أتش؛ ونورين، أيريك، (2002)، "**المحاسبة الإدارية**"، ترجمة: زايد، محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، الرياض: المملكة العربية السعودية.

7. جودة، محفوظ أحمد، (2004)، "**إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن

8. الحديثي، صلاح مهدي؛ والدوري، عمر علي، (2004)،"المستوى الملائم لتكاليف منع النوعية الرديئة"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، جامعة بغداد، المجلد (9)، العدد (23).

9. الحربي، عوض سالم؛ والكحلوت، زياد، (2005)، "تكاليف الجودة وطرق قياسها"، **ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الوطني الأول للجودة المعنون بـ "السعي نحو الإتقان والتميز"**، المملكة العربية السعودية.

10. الدرادكه، مأمون، وآخرون، (2001)، "**إدارة الجودة الشاملة**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

11. الزيدي، مثنى فالح بدر، (2005)، "دراسة تحديد وقياس تكاليف الجودة لأغراض التخطيط بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة الموصل: العراق.

12. السقاف، حامد عبد الله، (1995)، "**المدخل الشمولي والسريع لفهم وتطبيق إدارة الجودة الشاملة**"، الخبر: مكتبة المجمع، المملكة العربية السعودية.

13. السيد، شذى محمد رضا حسين، (2009)، "**محاسبة الجودة**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

14. الشماع، خليل محمد حسن، (1992)، "**الإدارة المالية**"، الطبعة الرابعة، بغداد، مطبعة الخلود، العراق.

15. الصرن، رعد حسن، (2001)، "**نظام الإدارة البيئية والأيزو 14000**"، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر والتوزيع، دمشق: سوريا.

16. طلفاح، إبراهيم، (2002)، "تحليل تكاليف السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية: دراسة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة اليرموك، أربد: الأردن.

17. عباس، علي، (1994)، "**الإدارة المالية**"، الطبعة الأولى، زهران للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن.

18. عقيلي، عمر وصفي، (2001)، "**مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة: وجهة نظر**"، الطبعة الاولى، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

19. علون، قاسم نايف، (2009)، "**إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 2000:9001**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

20. الفضل، مؤيد عبد الحسين؛ ومحمد، حاكم حسن، (2006)، "**إدارة الإنتاج والعمليات: منهج كمي مع دراسة حالة**"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

21. الكبراتي، حنان صبحت عبدالله، (2005)، "إستعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الإقتصادية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، **أطروحة دكتوراه غير منشورة**، بغداد: العراق.

22. الكبيسي، عبد الرزاق عبد العزيز، (1995)، "تحليل وتقييم كفاءة الأداء: دراسة ميدانية في الشركة الوطنية للصناعات الكيمياوية والبلاستيكية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة بغداد، العراق.

23. الكسم، عبد الرحيم، (2001)، "**محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات**"، دار الرضا للنشر والتوزيع، دمشق: سوريا.

24. كوهين، ستيفين ؛ براند، رونالد، (1997)، "**إدارة الجودة الكلية في القطاع الحكومي**"، ترجمة عبد الرحمن بن أحمد هيجان، الرياض: معهد الإدارة العامة.

25. محسن، عبد الكريم؛ والنجار، صباح مجيد، (2006)، "**إدارة الإنتاج والعمليات**"، الطبعة الثانية، مكتبة الذاكرة، بغداد: العراق.

26. المحمود، صالح عبد الرحمن؛ ورزق، محمود عبد الفتاح، (2006)، "مدخل إدارة الكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد"، **المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية**، المجلد السادس، العدد الثاني.

27. المسعودي، حبدر علي، (2010)، "إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

28. النعيمي، صباح عبد الوهاب عبد الرزاق، (2007)، "تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقويم الاستراتيجيات الوظيفية في بيئة الأعمال المعاصرة: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، **أطروحة دكتوراه غير منشورة**، بغداد: العراق.

29. النعيمي، محمد عبد العال؛ صويص، راتب جليل؛ صويص، غالب جليل،(2008)، "**إدارة الجودة المعاصرة**"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

30. هلال، محمد عبد الغني حسن، (1999)، "**مهارات إدارة الأداء: معايير وتطبيقات الجودة في الأداء**"، الطبعة الثانية، القاهرة: مركز تطوير الأداء والتنمية.

31. يوسف، محمد محمود، (1994)، "**محاسبة التكاليف: المجلد الأول**"، دار الحكمة للطباعة والنشر، الدوحة: قطر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Archer, S.; Choate, G., & Ractte, G., (1979), "**Financial Management: An Introduction**", John Wiley and Sons, Inc.

2. Certo, Samuel C., Paul Peter, J., & Otten Smeyer, Edward, (1995), "**The Strategic Management Process**", 3rd-Ed, Prentice-USA, Austen Press, Irwin Inc.

3. Cooley, L. & Roden, F., (1988), "**Busincess Financial Management**", the Dryden Press.

4. Drury, Colin, (2003), "**Cost and Management Accounting: an introduction**", fifth edition business press Thomson learning great biritain.

5. Drury, Colin, (2000), "**Management and Cost accounting**", fifth edition business press Thomson learning.

6. Foster, G., (1986), "**Financial Statement analysis**", 2nd ed., prentice – Hall, Inc.

7. Freeman, R. E., (1994), "**Strategic Management**", Boston Pitman Pub. Inc.

8. Garvin, David A., (1988), "**Managing Quality**", New York, the Free Press.

9. Glodston, David, (1988), "**Venture Capital Investing**", New Jersey, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

10. Hilton, Ronald; maher, Michael and selto frank, (2003), "**Cost management strategies for business decision**", The Mc Graw – Hill companies Inc.

11. Hilton, Ronald, (1997), "**Management Accounting**", third edition, The Mc Graw – Hill companies Inc.

12. Hopkins, Willie E., & Hopkins, Shirley A., (1997), "Strategic Planning financial performance relation in banks: A causal examination", (**S.R.M.J**), Vol. 18, No.8.

13. Horngren, C. T., Foster, G., and Datar, S. M., (2008), "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", Prentice-Hall, 12th-Ed.

14. Horngren, C. T., Foster, G., and Datar, S. M., (2000), "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", Prentice-Hall, 10th-Ed.

15. Hunt, S., & Morgan, R., (1995),"The Comparative Advantage Theory of Competition", **Journal of Marketing**, Vol.59, April.

16. Jiambalv, James, (2001), "**Management Accounting**", john wiley and sons Inc. USA.

17. Juran, J.M. (1994), "The quality trilogy: a universal approach to managing for quality", **Quality Progress**, 19: 19-24.

18. Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S., (1998), "**Advanced Management Accounting**", Prentice-Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

19. Keowen, R., Scott, D., Martin, J., and petty, J., (1985),"**Basic Financial Management**", 3rd ed., prentice – Hall, Inc.

20. Lari, Alireza, (2004), "Meausring the Performance of Processes using cost of quality", **Working Papar**: 1851 – 1856.

21. Lin, Z. Jun & Johnson, Stev, (2004), "An exploratory study on accounting for quality management in China", **Journal of Business Research**, 57, 620– 632.

22. Mc Waters, Cherly; Mores Dale and Zimmerman, Jerold, (2001), "**Accounting analysis and interpretation**", second edition, Mc Graw-Hill Companies, Inc New York.

23. Miller, A. Dess, G.,(1996), "**Strategic Management**", USA, 2nd-Ed, Mc Graw-Hill.

24. Mohandas, V.P & Sankaranarayanan, Sankara Raman, (2008), "Cost of Quality Analysis: Driving Bottom-line Performance", **International Journal of Strategic Cost Management** / Winter: 1- 8.

25. Morse, Wayne; Davis James and Hartgraves, AL., (2002), "**Management accounting a strategic approach**", Thomson learning, USA.

26. Moyer, R.; McGuigan, R.; & Krehow, W.,(1988), "**Comtemporary financial Management**", 3rd-Ed, West pub. Co.

27. Muhlemann, Alan; Oakland John and Lockyer keith, (1992), "**Production and Operations Management**", Pearson Education, Limited England.

28. Omachonu, Vincent K, Sakesun Suthummanon and Norman G. Einspruch, (2004), "The relationship between quality and quality cost for a manufacturing", **International Journal of Quality & Reliability Management company**, Vol. 21, No. 3: 277-290.

29. Omurgonulsen, Mine, (2009), "A research on the measurement of quality costs in the Turkish food manufacturing industry", **Total Quality Management**, Vol. 20, No. 5: 547–562.

30. Raymond, Cote, (1997), "**Understanding Hospitality Accounting**", I4th edition, Michigan, Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.

31. Ross, E. Joel, (1995), "**Total Quality management: text Cases and Readibgs**", second edition St Lucie Press.

32. Sekaran, Uma, (2003), "**Research Methods for Business**", John Wiley & Sons.

33. Smith, G., Arnold, R., and Bizzell, B., (1985), "**Business Strategy and Policy**", Houghton Mifflin pub.

34. Summers, Donna c. s., (1997), "**Quality Prentice**", Hall Inc. New Jersey, USA.

35. Uyar, Ali, (2008), "An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies", **International Journal of Quality & Reliability Management**, Vol. 25, No. 6: 604-620.

36. Vanden, Fisher & Wing, Karen; Sue, (2007), "Accounting for quality: Issues with modeling the impact of R&D on economic growth and carbon emissions in developing economies", **Energy Economics**, Nov, Vol. 30 Issue 6: 2771-2784.

37. Vecchio, Robert P., (1995), "**Organizational Behavior**", 3rd ed., Prentice-Pride Press, U.S.A.

38. Venkatraman, N, & Ramanujam, V., (1986), "Measurement of business performance in strategy research: A comparison approaches", (**A.M.R**), Vol. 11, No.4.

39. Waddok, Sandra, & Graves, Samual, (1997), "The corporate social performance financial performance link", (**S.M.J**), Vol. 18, No.4.

40. Walsh, Kerry & Antony, Jiju, (2008), "An assessment of quality costs within electronic adverse incident reporting and recording systems: A case study", **International Journal of Health Care Quality Assurance**, Vol. 22, No. 3:203-220.

41. Weinstein, Larry; Robert J. Vokurkab and Gregory A. Graman, (2009), “Costs of quality and maintenance: Improvement approaches”, **Total Quality Management**, Vol. 20, No. 5: 497–507

42. Wheelen, Thomas L. & Hunger, J. David, (2006), "**Strategic Management and Business Policy** ", Pearson Education Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 10th Ed.

43. Zairi, Mohamed & Baidoun, Samir, (2003), “Understanding the Essentials of total Quality Management A Best Practice Approach: Part 2”, **Working Paper** No 03/ 05, January.

قائمة الملاحق

الملحق الأول: أداتا الدراسة (الاستبانات)

الملحق الثاني: قائمة بأسماء المحكمين

الملحق الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الملحق الأول

(استبانة مديري الإنتاج والجودة)

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد / ة .... المحترم تحية طيبة

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان **"دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"**، وهي جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجتسير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. حيث أن هناك جزأين، الأول منها خصص للمتغيرات الديمغرافية أما الثاني فقد تعلق بتكاليف الجودة والذي خصص للإجابة عنه من قبل مدير الإنتاج / مدير الجودة أو من ينوب عنهم. وكما هو العهد بكم دائماً الاهتمام الكبير والاستعداد الدائم لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم المجتمع، فإننا نأمل في تعاونكم من خلال الإجابة على الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية لما لذلك من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة مع التأكيد على أن كافة إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ضمن إطار البحث العلمي فقط وستحاط بالسرية التامة. كما أنه سيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة اذا رغبتم بذلك.

نشكركم على حسن تعاونكم والمشاركة في الحكم على فقرات الاستبانة

الباحثة

سرى كريم ريشان الحديثي

الجزء الأول

الخصائص الديمغرافية

(1) العمر

أقل من 30 سنة	☐	30 – 40 سنة	☐
41 – 50	☐	51 سنة فأكثر	☐

(2) المستوى التعليمي

ثانوية عامة فما دون	☐	دبلوم كلية مجتمع	☐
بكالوريوس	☐	دبلوم عال	☐
ماجستير	☐	دكتوراه	☐

(3) مدة الخدمة في الوظيفة الحالية

أقل من 5 سنوات	☐	من 5 -أقل من 10 سنوات	☐
من 10 سنوات - 15 سنة	☐	15 سنة فأكثر	☐

(4) مدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية

أقل من 5 سنوات	☐	من 5 -أقل من 10 سنوات	☐
من 10 سنوات - 15 سنة	☐	15 سنة فأكثر	☐

الجزء الثاني

تكاليف الجودة

السؤال الأول: خاص باختبار الفرضية الفرعية الأولى HO_{1-1} ونصها: "لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية"

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
تكاليف الوقاية						
1	تعى إدارة الشركة أهمية تكاليف تجهيز وتنفيذ برامج التدريب المتعلقة بالجودة	☐	☐	☐	☐	☐
2	تهتم إدارة الشركة بتكاليف صيانة ومعايرة أجهزة القياس والاختبار للحفاظ على دقتها	☐	☐	☐	☐	☐
3	تؤكد إدارة الشركة على تكاليف دراسات قدرات العمليات الإنتاجية	☐	☐	☐	☐	☐
4	تلتزم إدارة الشركة بمبدأ تخطيط التفتيش للعمليات الإنتاجية والمنتجات	☐	☐	☐	☐	☐
5	تؤكد إدارة الشركة أن منتجاتها مطابقة لاحتياجات فئات المتعاملين	☐	☐	☐	☐	☐
6	تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر	☐	☐	☐	☐	☐
7	تُقيم إدارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر	☐	☐	☐	☐	☐
8	تهتم إدارة الشركة بتقييم تنفيذ النشاطات في خطتها الشاملة للجودة	☐	☐	☐	☐	☐
9	تدعم الإدارة العليا للشركة تكاليف برامج ضمان الجودة وبشكل مستمر	☐	☐	☐	☐	☐

الجزء الثاني

تكاليف الجودة

السؤال الثاني: خاص باختبار الفرضية الفرعية الثانية HO_{1-2} ونصها: " لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية"

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
تكاليف التقييم						
10	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تفتيش واختبارات المواد المشتراة والتي ستدخل في عملية التصنيع وذلك لضمان مطابقتها للمواصفات المحددة	☐	☐	☐	☐	☐
11	تعتمد الإدارة في الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية	☐	☐	☐	☐	☐
12	تقوم الإدارة العليا في الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي للمنتجات قبل القيام بعملية توريدها	☐	☐	☐	☐	☐
13	تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة	☐	☐	☐	☐	☐
14	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تجميع ومعالجة بيانات التفتيش والاختبار التي تستخدم لتقييم العمل	☐	☐	☐	☐	☐
15	تتحمل الشركة التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها	☐	☐	☐	☐	☐

الجزء الثاني

تكاليف الجودة

السؤال الثالث: خاص باختبار الفرضية الفرعية الثالثة HO_{1-3} ونصها: " لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية "

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
تكاليف الفشل الداخلي						
16	قدرت إدارة الشركة عدد الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة والتي لم تتمكن من معالجتها	☐	☐	☐	☐	☐
17	حددت إدارة الشركة تكلفة كل وحدة من الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	☐	☐	☐	☐	☐
18	حددت إدارة الشركة عدد الوحدات المعيبة والمنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة والتي تم إعادة تصنيعها	☐	☐	☐	☐	☐
19	قدرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	☐	☐	☐	☐	☐
20	قدرت إدارة الشركة تكاليف الخردة والإصلاح نتيجة التوريدات والمنتجات غير المطابقة الواردة من الموردين	☐	☐	☐	☐	☐
21	قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف الفشل نتيجة القيام بعملية التخزين	☐	☐	☐	☐	☐
22	قدرت إدارة الشركة تكلفة بيع المنتجات بسعر أقل نتيجة لاحتوائها على عيب أو أكثر	☐	☐	☐	☐	☐
23	قامت إدارة الشركة بتقدير تكلفة إعادة الفحص والتفتيش للمنتجات التي تم إعادة إنتاجها وإعادة فحصها واختبارها	☐	☐	☐	☐	☐

الجزء الثاني

تكاليف الجودة

السؤال الرابع: خاص باختبار الفرضية الفرعية الثالثة HO_{1-4} ونصها: " لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية"

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
تكاليف الفشل الخارجي						
24	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف استقبال وتبديل المنتجات المعيبة المرتجعة من المتعاملين خلال فترة الضمان	☐	☐	☐	☐	☐
25	تتحمل الشركة تكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للمتعاملين	☐	☐	☐	☐	☐
26	تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين وذلك بسبب وجود عيوب فيها	☐	☐	☐	☐	☐
27	تتحمل الشركة تكلفة إرضاء المتعاملين عند حدوث مشكلات تتعلق بالمنتج	☐	☐	☐	☐	☐
28	تتحمل الشركة كافة التكاليف المنفقة بعد شحن المنتجات المعيبة إلى المتعاملين	☐	☐	☐	☐	☐
29	تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملون عند استلام المنتجات المعينة	☐	☐	☐	☐	☐

الملحق الأول

(استبانة مديري المالية والمحاسبين)

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد / ة .... المحترم تحية طيبة

يقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان **"دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"**، وهي جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجتسير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. حيث أن هناك جزأين، الأول منها خصص للمتغيرات الديمغرافية أما الجزء الثاني والمتعلق بالأداء المالي فقد خصص للإجابة عنه من قبل المدير المالي أو من ينوب عنه. وكما هو العهد بكم دائماً الاهتمام الكبير والاستعداد الدائم لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم المجتمع، فإننا نأمل في تعاونكم من خلال الإجابة عن الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية لما لذلك من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة مع التأكيد على أن كافة إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ضمن إطار البحث العلمي فقط وستحاط بالسرية التامة. كما أنه سيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة اذا رغبتم بذلك.

نشكركم على حسن تعاونكم والمشاركة في الحكم على فقرات الاستبانة

الباحثة

سرى كريم ريشان الحديثي

الجزء الأول

الخصائص الديمغرافية

(1) العمر

أقل من 30 سنة	☐	30 – 40 سنة	☐
41 – 50	☐	51 سنة فأكثر	☐

(2) المستوى التعليمي

ثانوية عامة فما دون	☐	دبلوم كلية مجتمع	☐
بكالوريوس	☐	دبلوم عال	☐
ماجستير	☐	دكتوراه	☐

(3) مدة الخدمة في الوظيفة الحالية

أقل من 5 سنوات	☐	من 5 -أقل من 10 سنوات	☐
من 10 سنوات - 15 سنة	☐	15 سنة فأكثر	☐

(4) مدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية

أقل من 5 سنوات	☐	من 5 -أقل من 10 سنوات	☐
من 10 سنوات - 15 سنة	☐	15 سنة فأكثر	☐

الجزء الثاني

الأداء المالي

ت	الفقرة	بدائل الإجابة				
		اقل من 1%	من 1 - 10%	من 11 - 20%	من 21 - 30%	اكثر من 30%
تؤشر نتائج اعمال الشركة من حيث العائد على الإستثمار في السنوات الثلاث الاخيره (2006 ؛ 2007 ؛ 2008) ما ياتي						
1	أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في معدل العائد على الاستثمار بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
2	حققت الشركة معدل العائد على الاستثمار يتجاوز فيه الشركات المنافسه بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
3	اذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الاعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على الاستثمار	☐	☐	☐	☐	☐
4	أن صافي الأرباح بعد الضرائب للشركة حقق زيادة بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
5	تقدر خسائر الشركة خلال الاعوام الثلاثة المذكوره بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
تؤشر نتائج اعمال الشركة من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الاخيره (2006 ؛ 2007 ؛ 2008) ما ياتي						
6	أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في معدل العائد على حق الملكية بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
7	حققت الشركة معدل العائد على حق الملكية يتجاوز فيه الشركات المنافسه بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
8	اذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على حق الملكية؟	☐	☐	☐	☐	☐
تؤشر نتائج اعمال الشركة من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيره (2006 ؛ 2007 ؛ 2008) ما ياتي						
9	أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في هامش الربح من العمليات بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
10	حققت الشركة هامش الربح من العمليات تتجاوز فيه الشركات المنافسه بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
11	إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في هامش الربح من العمليات	☐	☐	☐	☐	☐
تؤشر نتائج اعمال الشركة من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الاخيره (2006 ؛ 2007 ؛ 2008) ما ياتي						
12	أحرزت الشركة تغيراً ايجابياً في مجمل الربح المتحقق بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
13	حققت الشركة مجمل ربح تتجاوز فيه الشركات المنافسه بنسبة	☐	☐	☐	☐	☐
14	اذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الاعوام الثلاثة فما نسبة تراجع الشركة في مجمل الربح المتحقق	☐	☐	☐	☐	☐

الملحق الثاني

قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	اللقب العلمي والاسم	التخصص	مكان العمل / الجامعة
1	أ.د. محمد عطيه مطر	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا
2	أ.د. محمد النعيمي	إحصاء	جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا
3	د. منصور السعايدة	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا
4	أ. وائل إدريس	إدارة أعمال	جامعة فيلادلفيا

الملحق الثالث

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة

"لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية".

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	sumQualityTotal	3.8193	50	.44779	.06333
	sumFinancialTotal	3.8371	75	.42320	.05985

Paired Samples Correlations

		Correlation	Sig.
Pair 1	sumQualityTotal & sumFinancialTotal	.814	.000

Paired Samples Test

		t	df	Sig. (2-tailed)
Pair 1	sumQualityTotal - sumFinancialTotal	34.180	49	.000

HO_{1-1}: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

Paired Samples Correlations

		Correlation	Sig.
Pair 1	sumQ1 & sumFinancialTotal	.731	.000

Paired Samples Test

		t	Sig. (2-tailed)
Pair 1	sumQ1 - sumFinancialTotal	13.081	.000

HO_{1-2}: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

Paired Samples Correlations

		Correlation	Sig.
Pair 1	sumQ2 & sumFinancialTotal	.795	.000

Paired Samples Test

		t	Sig. (2-tailed)
Pair 1	sumQ2 - sumFinancialTotal	23.103	.000

HO$_{1-3}$: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

Paired Samples Correlations

		Correlation	Sig.
Pair 1	sumQ3 & sumFinancialTotal	.751	.000

Paired Samples Test

		t	Sig. (2-tailed)
Pair 1	sumQ3 - sumFinancialTotal	17.360	.000

HO$_{1-4}$: لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

Paired Samples Correlations

		Correlation	Sig.
Pair 1	sumQ4 & sumFinancialTotal	.747	.000

Paired Samples Test

		t	Sig. (2-tailed)
Pair 1	sumQ4 - sumFinancialTotal	11.331	.000